تحليـــل و تقييم
الحوافز والإعفـــاءات الضريبيـــة
مـــع مـــدخل لقيـاس عوائـدها وتكـاليفها

دكتــــور

أميـــن السيـد أحمـد لطفـــى

دكتـــوراه الفـلسفـــة فى المحاسبـــة

أستـاذ المحاسبـة المسـاعـد بجـامعة القاهـــره

محاســـب ومــراجــع قانونى وخبيـر ضرائـب

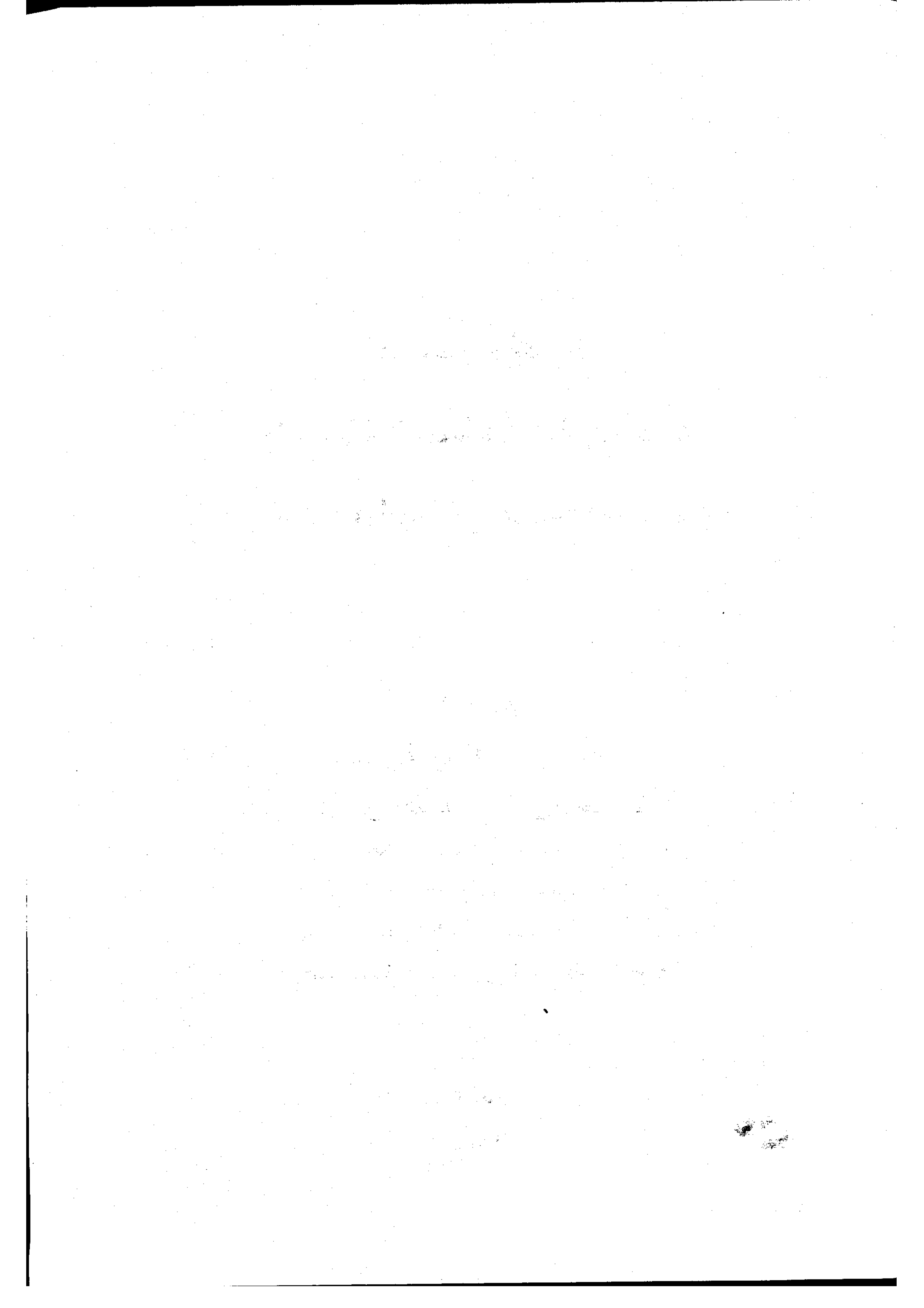
زميـــل جمعيــة الضــرائـــب المصــريـــة

عضــو جمعـية المحـاسبيـن والـمراجعين المصرية

دار النهضة العربية

القاهرة

١٩٩٧



إهــداء

إلـــى زوجتى ..

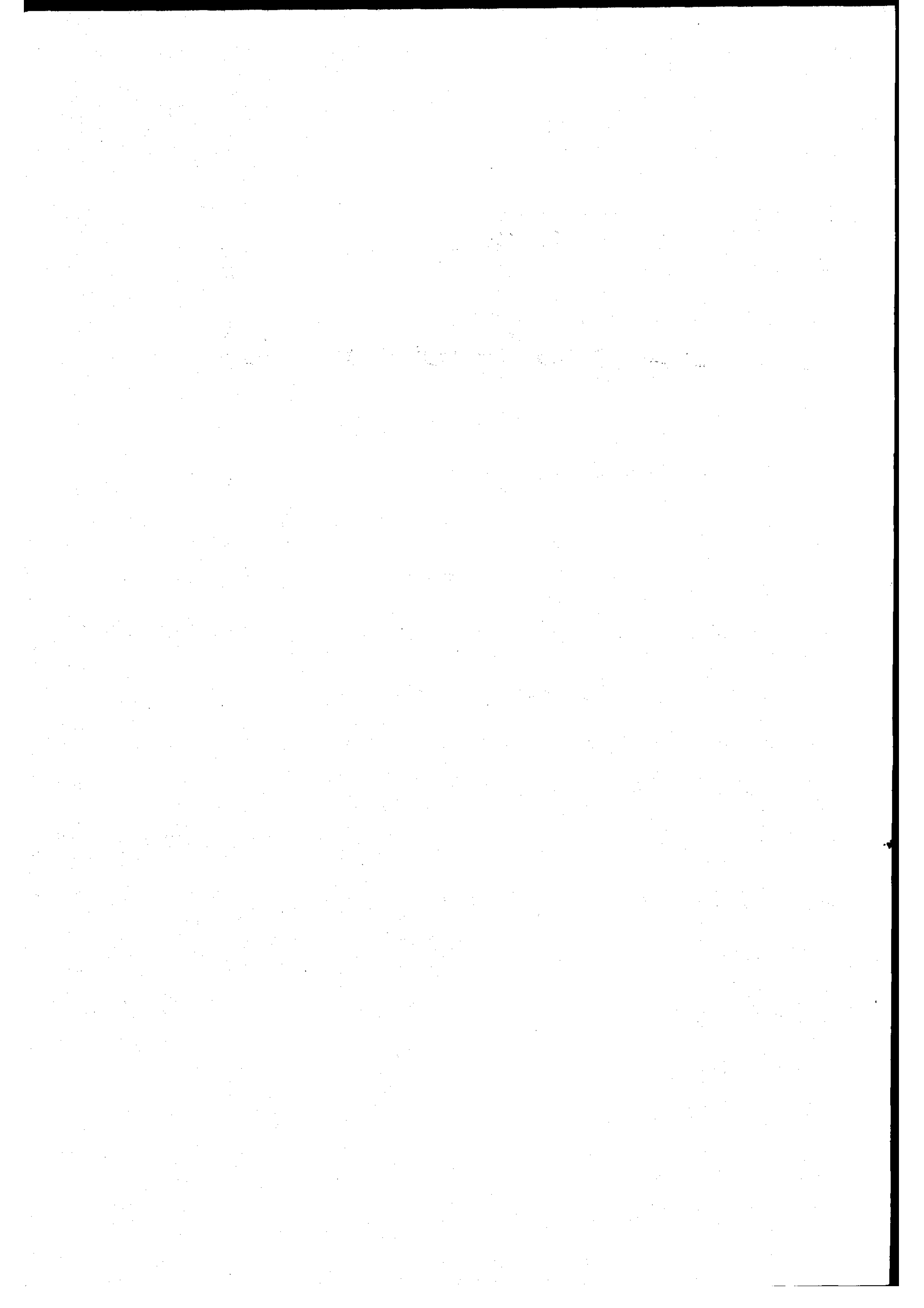
وســـاره ..

وأحمـــد ...

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ ولا تلبسوا الحق بالباطل وتكتموا الحق وأنتم تعلمون ﴾

صدق الله العظيم



جامعة القاهره – ١٩٩٧

د. أمين السيد أحمد لطفى

تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية

مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها

رقم الإيداع : ٩٦/١٠٥٧٥

رقم الإيداع الدولى : I.S.B.N

٩٧٧ - ٠٤ -١٧٩٩ - ٨

مقدمــــــــة

لاشك أن الحوافز الضريبية تعد نظاماً مصمم بطريقة معينة فى أطار السياسة العامة للدولة بهدف تشجيع الادخار والاستثمار ، وتتنوع الحوافز الضريبية سواء البلاد المتقدمة أو النامية على حد السواء ، ومن هنا تبدو الاهمية فى الاختيار بين النوعيات المختلفة لها ورغماً عن أن تطبيق الحوافز الضريبية قد يؤدى الى وجود تعقيدات ادارية فضلاً عن التقليل من العدالة والمساواة فى النظام الضريبى ، الاان تلك الحوافز لها آثارها الايجابية على مستويات الادخار والاستثمار.

ولذلك يمكن القول بأن الحوافز الضريبية سلاح ذو حدين ، حيث ينجم عنها ضياع عام لحصيلة مالية على مستوى الدولة ومن ثم انخفاض الموارد المالية لها ، الا انه قد ينشأ عنها من ناحية أخرى تدفق الاستثمارات وحدوث رواج أستثمارى من شأنه اصلاح الاوضاع الاقتصادية القائمة أو تطويرها . من هنا لابد من اجراء موازنه وثيقه بين الاثار السلبيه والايجابيه للحوافز الضريبية .

تحقيقاً لاهداف هذا الكتاب فقد تم تقسيمة الى عشرة فصول رئيسيه ، حيث تناول الفصل الاول طبيعة وأنواع الحوافز الضريبية فى التشريع المصرى ، بينما أهتم الفصل الثانى بدراسة الحوافز الضريبية للنشاط الصناعى ، أما الفصل الثالث فقد عنى بدراسة الحوافز الضريبية لنشاط التصدير ، فى حين ركز الفصل الرابع على دراسة الحوافز والاعفاءات الضريبية للمنشآت العاملة فى المجتمعات العمرانية الجديدة ، بينما جاء الفصل الخامس والسادس بعنوان الحوافز والاعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية المقامة بنظام الاستثمار الداخلى او فى المناطق الحرة ، أما الفصل السابع فقد إهتم بدراسة الاعفاءات الضريبية لعوائد الاوراق المالية وصناديق ووثائق الاستثمار ، فى حين ناقش الفصل الثامن الحوافز الضريبية المتعلقة باندماج الشركات ، أما الفصل التاسع فقد قام على دراسة تحليلية لمشاكل الحوافز الضريبية للمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها ، وأخيراً وليس آخراً إستعرض الفصل العاشر القياس

والتحليل المحاسبى لعوائد وتكاليف الحوافز الضريبية للاستثمار مع التطبيق فى البلاد النامية او الاخذه فى النمو .

ويعتبر هذا الكتاب من الاهمية بمكان لدراسته ومناقشته وتقييمه للحوافز الضريبيه ، ويعتبر الكتاب موجهاً الى كل من يرغب فى الاطلاع على موسوعة تتناول الاعفاءات الضريبية بشكل جامع مانع ، وبطريقة تجمع بين التطبيقات العملية والاسس النظرية ، ومن هنا فهو مرجع أساسى لاى قارئ دارساً أستاذاً ، أوممتهناً أو مستثمراً او مشرعاً او متخذاً للسياسة او القرار فى البلد .

وختاماً يأمل المؤلف ان يكون الله قد وفقه فى إخراج ذلك الكتاب فى أفضل صورة ممكنه ، وأن يكون قد اسهم بجهد فى أثراء المكتبة العربية فى هذا المجال .

أسأل الله العلى القدير ان يتم فضله وأن يفتح باب رحمته وعلمه النافع ، أنه نعم المولى ونعم النصير .

المؤلف

دكتور . أمين السيد أحمد لطفى

القاهـــرة - ١٩٩٧

الفصل الأول

طبيعة وأنواع الحوافز والإعفاءات

الضريبية فى التشريع المصــرى

مقـــــدمـــــة

بتتبع المفاهيم المختلفة للحوافز الضريبية Tax Incentives يتضح أن جميعها يدور حول اعتبارها نظاماً يصمم فى اطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الإدخار أو الاستثما ر على نحو يؤدى الى نمو الإنتاجية القومية وزيادة المقدرة التكليفية للإقتصاد القومى وزيادة الدخل القومى نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع فى المشروعات القائمة .

فالحوافز الضريبية تطبيقاً لمعناها الحرفى تشير الى استخدام الضرائب كسياسة تحفيز للإشخاص على اتباع سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة ، حيث يمكن عن طريق الأخذ بضريبة معينة أو تحديد أوعيتها ومستوى أسعارها أو عن طريق منح اعفاءات ضريبية أو السماح بنقل الخسائر بترحيلها الى الإمام أو الخلف وتحديد الفتره الزمنية التى يسح خلالها بالترحيل - يمكن بكافة تلك الطرق أن تحقق السياسة الضريبية هدفها من زياده الإستثمار أو تنمية الإدخار .

وجدير بالبيان فإن الحوافز الضريبية سلاح ذو حدين حيث ينجم عنها ضياع عام لحصيلة مالية على مستوى الدولة وبالتالى انخفاض الموارد المالية للدولة وذلك بإعتبار أن الحوافز تمثل تنازل من الدولة عن حقها فى فرض وتحصيل الضريبة وفقا لقانون معين وفى ضوء اعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية معينة فى ضوء الأهداف الرئيسية للمجتمع. إلا أنه عن ناحية أخرى قد ينشأ عن تلك الحوافز تدفق الإستثمارات أو حدوث رواج استثمارى من شانه إصلاح الأوضاع الإقتصادية القائمة أو تطويرها أو استحداث فرص لتشغيل العمالة ، وتشجيع التنمية الصناعية وجذب المشروعات ذات التكنولوجيا المرتفعة بالإضافة الى تشجيع المشروعات التصديرية ، وباختصار تشجيع المشروعات التى تهدف الى

احداث أثار اجتماعية واقتصادية ومالية وسياسية مفيده للبلاد .من هنا يتعين اجراء موازنة دقيقة بين الأثار السلبية والإيجابية للحوافز الضريبية .

بوجه عام تتنوع الحوافز الضريبية فى البلاد المتقدمه أوالنامية على حد السواء ، ولذلك تبدو الأهمية فى الإختيار بين النوعيات المختلفة لها ، ويتعين الأشاره الى أن هناك عدة اساسيات تحكم أى نظام للحوافز المالية هى .

(١) أنها تتقرر بقانون لاشتراط الدستور ذلك ، حيث ما دام الخضوع للضريبة يكون بقانون من ثم فإن الإعفاء من الخضوع للضريبة إنما يتفرر أيضا بقانون .

(٢)لابد أن يكون هناك سبب موضوعى يبرر تقرير تلك الحوافز .

وقد أشارت عديد من الدراسات الى أهم الحوافز المالية الشائعة فى المجال الضريبى أهمها :.

(١) الإعفاءات الضريبية . (٢) المعدلات التمييزية. (٣)الإستهلاك المعجل ومسموحات الاستثمار.

(٤) رد الضريبة . (٥) ترحيل الخسائر. (٦) الخصم من وعاء الضريبة .

وفيما يلى يتم تناول أبرز الحوافز والإعفاءات الضريبية فى التشريع الضريبى المصرى .

١/١ الإعفاءات الضريبية Tax Exemptions

تركز أغلب الحوافز الضريبية فى التشريع المصرى على الإعفاءات الضريبية – حيث يتم منح اعفاءات دورية معينة لأرباح بعض المشروعات، حيث قد يكون الإعفاء دائم من الخضوع للضريبة أو إعفاء مؤقت . بوجه عام يخلط الكثيرين على مستوى الفكر الضريبى النظرى أو العملى بين ظاهر تى عدم خضوع الدخل للضريبة Non -Taxable Incomeوبين الدخل المعفى من الضريبة Exempted Income رغماً عن وجود فروق جوهرية بينهما فضلاً عن اختلاف وتباين مبررات كل منهما .

حيث يمثل عدم الخضوع للضريبة عدم جواز تحديد وتحصيل الضريبة على نشاط معين ، ومن ثم لم يرد بشأنه نص يخضع للضريبة ،لوجود مبررات معينة رآها المشرع الضريبى فى حين يمثل الأعفاء الضريبى تنازل الدولة عن حقها فى فرض و تحصيل الضريبة على ايراد خاضع أصلاً لها بناء على القوانين والتشريعات الضريبية المنظمة لأغراض

اجتماعية واقتصادية، بعبارة أخرى فإن كل ماهو معفى من الضريبة يكـون خاضعاً لها أصلاً، أما ما يكون غير خاضع للضريبة فهو لا يدخل فى نطاقها من الأساس .

وقديكون ذلك الإعفاء كليا أو جزئيا ، وفى الحالتين قد يكون إعفاءاً دائما أى طـوال مدة تشغيل المشروع - وقد يكون مؤقتاً أى محدد لمدة معينة . ويمكـن تناول مظاهر تلك الإعفاءات على النحو التالى:-

١/١/١ الإعفاءات الدائمة

قد يتم اعفاء أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية (منشآت فردية أو شركات أشخاص) والضريبة على أرباح شركات الأموال (شركات الأمـوال) بشكل دائم ، ويمكن الإشارة الى ابراز تلك الإعفاءات الدائمة على النحو التالى :-

١-أرباح مشروعات تربية النحل (مادة (٣٦) ، مادة (١٢٠) البند الخامس القانون).

٢-أرباح صناديق التأمين الخاصة (مادة (٣٦) البند الرابع) ، ويتم تمويل هـذه الصناديق عن طريق اشتراكات الأعضاء وما تساهم بـه الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق وقد استهدف المشرع بتمكين صناديق التأمين الخاصة من تدبير المـوارد المالية اللازمة لتحقيق الأغراض الإجتماعية .

٣-الأرباح الناتجة عن الإشتراك فى تأسيس شركة مساهمة حيـث تنص المادة (١٢٠) البند الثالث بأنه يعفى من الضريبة على أرباح شـركات الأمـوال ماتنتجـه الأسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركات والجها ت المصوص عليها فى المادة (١١١) مـن أربـاح ما قدمته عينا أو تقدا فى تأسيس شركة مساهمة أخرى بشرط أن تكون الشركة التابعة قد دفعت من أرباحها الضريبية على أرباح شركات الأموال أو تكون معفاه منها .

ويشترط هذا النص للإعفاء أن تكون الشركة المستثمر فيها شركة مساهمة بصرف النظر عن جنسيتها ، وهذا الوضع يجعل الأشخاص والمنشآت الفردية فـى وضع مميز عن شركات الأموال حيث يسمح للأول بإستبعاد ٩٠٪ مـن قيمة الإيرادات الناتجة عـن أربـاح خضعت للضريبة علـى أرباح شـركات الأمـوال او أعفيت منها بمقضى القـانون وفقـا لنـص المـادة (٢٩) من الكتاب الأول من القانون الأمر الذى لم تفعله نـص المـادة (١١٨) المقابلـة لها فـى شركة الأمـوال ، فإذا كـانت الشركة المستثمر فيها شركة توصية بالأسهم أو ذات مسـئولية

محدودة فإن الإرباح الناتجة عنها سوف تدخل ضمن إيرادات الشركة المستفيدة وتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ، ومعنى ذلك أن تلك الأرباح تكون خضعت للضريبة مرتين الأولى على مستوى الشركةالفرعية و المستثمر فيها كجزء من أرباحها الكلية ، و مرة أخرى على مستوى الشركة المستثمر ة مما لا يشجع على الإسهام فى تكوين شركات توصية بالأسهم أو ذات مسئولية محدودة .

وتجدر الإشاره الى أن الإعفاء لا يمنح الا عند تأسيس الشركة ومن ثم لا تستفيد به الشركة إذا كان التمويل من خلال زيادة رأس المال أو شراء الأوراق من البورصة .

٤-الإيرادات التى تحصل عليها شركات المساهمة المصرية التى يكون أهدفها الرئسية الإستثمار فى قيم مالية (تطبيقا لنص المادة (١٢٠) البند الرابع) حيث تعفى الإرباح التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها وذلك بمقدار ما تحصل عليه من ايرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة بتوافر شرطين هما (١) أن تكون تلك الإيرادات قد أديت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو أن تكون معفاه منها بمقتضى القانون ، (٢) أن يكون (٩٠٪) على الأقل من رأس مال الشركة بما فى ذلك الإحتياطيات والأموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصة لتوظيفها فى الأوراق المالية .

٥-نتاج القيم المنقولة الأجنبية التى تودعها شركات التأمين المصرية بالخارج ، فتشجيعا للإستثمار ولشركات التأمين وإعادة التأمين المصرية على توسيع نشاطها داخل مصر وخارجها ، نص المشرع فى المادة (١٢٠) البند الرابع مكر ر على أن تعفى عن الضريبة :-

من الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الأجنبية التى تلزم الشركات المصرية للتأمين وإعادة بإيداعها وباستمرارها مودعة فى الخارج طبقا للقوانين الاجنبية أو اتفاقيات إعادة التأمين لتكوين ضمان يوازى حصتها فى المخصصات الفنية أو أى التزامات أخرى ناشئة عن عمليات التأمين أوإعادة التأمين .

ولا يسرى هذا الإعفاء إلا إذا ثبت أن القيـم المنقولة الأجنبية مودعة فى الخارج ولا تتمتع به متى زال عنها الإلزام بالإيداع"

ويلاحظ عل هذا النص أنه يشترط للإعفاء ما يلي :

أ-ا- أن تكون القيم المنقوله المودعه بالخارج أجنبية ، ولا يسرى هذا الاعفاء اذا كانت هذه القيم مصريه .

ب-أن يتم ايداع القيم المنقوله الأجنبية بالفعل فى الخارج وباستمرار ، فإذا زال هذا الإيداع لا يتحقق الإعفاء .

وترجع الحكمة فى الإعفاء المشار إلى تلافى الإزدواج الضريبى عل نتاج القيم المالية الأجنبية التى تودعها شركات التأمين وإعادة التأمين المصرية فى الخارج حيث يخضع للضريبة فى الدولة المودعة فيها .

٦- نتاج رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة .

١- تقضى الفقرة الأولى من المادة (١١٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالآتى :

" تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة والداخلة فى ممتلكات الشركات أو الى الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذا القانون - أى الشركات والجهات التى تخضع للضريبة على أرباح شركات الأمـوال - والتـى خضعت للضريبة وفقا للبند (أولاً) من المادة (١١١ مكرراً) أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها فى مصاريف وتكاليف الإستثمار بواقع (١٠٪) من قيمة تلك الإيرادات وبشرط ن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة إيرادات الشركة أو الجهة " .

٢- كما تقضى المادة (١١١ مكرراً) فى البند (أولاً) منها بالأتى :

" تسرى الضريبة - (أى الضريبة على أرباح شركات الأموال) - بالسعر المحدد فى البند (أ) من المادة (١٢) من هذا القانون (أى ٣٢٪)وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف على الإيرادات الآ تية :-

أولاً : ما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركات أوالجهات المنصوص عليها في المادة (١١١) من هذا القانون من العوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون غير المتصلة بمباشرة المهنة سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو الخارج .

٣-ويقضي البند الفرعي (٦) من البند الرئيسي (٤ مكرراً (٢) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المشار إليه ، بالآتي :

" يعفى من الضريبة _ (أي الضريبة على أرباح شركات الأموال) _ ما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة المنصوص عليها في المادة (١١١مكرراً) من هذا القانون من الإيرادات الآتية :

٤-عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وبصناديق توفير البريد.

يستخلص من النصوص القانونية المتقدمة ما يأتي :

(أ)أن عوند الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وبصناديق توفير البريد ، والداخلة في إيرادات الشركات والجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال ، تعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال .

(ب)تسري الضريبة على أرباح شركات الأموال بسعر مقطوع (٣٢٪) وبغير أي تخفيض لمواجهة أية تكاليف على ماتنتجه رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال والمنصوص عليها في المادة (١١١) من القانون المشار إليه من العوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها حصرا في المادة (٦) من هذا القانون والواردة في الكتاب الأول من القانون "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين " ، وبشرط أن تكون هذه العوائد والإيرادات غير متصلة بمباشرة المهنة سواء أكانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج".

وليس من بيين العوائد والإيرادات الأخرى المنصوص عليها حصراً في المادة (٦) من القانون ، عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي

المصرى وبصناديق توفير البريد ، والتى أعفيت من الضريبة الموحدة عل دخل الاشخاص الطبيعيين بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة بمقتضى المادة (٨) من القانون .

وحيث إن التشريعات المالية - وأهمها تشريعات الضرائب - تفسر تفسيراً حرفياً ولا يجوز التوسع فى تفسيرها شأها فى ذلك شأن التشريعات الجنائية . لذلك يتضح أن :

(١) شرط تطبيق الفقرة الأولى من المادة (١١٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧لسنة ١٩٩٣ هو أن تتوافر الشروط الآتية مجتمعة :-

(أ)أن تكون إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير متصلة بمباشرة المهنة .

(ب)أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى ممتلكات الشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون المشار إليه .

(ج)أن تكون هذه الإيرادات خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال وفقاً للبند أولاً) من المادة (١١١مكرراً) والتى سبق أن تحديدها ،أو أعفيت من الضريبة المذكورة - أى الضريبة على أرباح شركات الأموال -بمقتضى القانون ومن بينها عوالد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى وفقاً للبند (٦) من البند (٤مكرراً (٢) من المادة (١٢٠) من القانون المشار إليه .

__ثانياً:__ أما إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المتصلة بمباشرة المهنة والداخلة فى ممتلكات الشركات والجهات المشار إليها ، فإنها تخضع بالكامل للضريبة على أرباح شركات الأموال ولا ينطبق بشأنها حكم المادة (١١٨) من القانون .

٦- أنشطة المشروعات المقامه فى المناطق الحره فى ظل قانون الإستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩

حيث تنص المادة (٣١) من قانون الإستثمار على عدم خضوع البضائع التى تصدرها مشروعات المنطقة الحره الى خارج البلاد أو تستوردها من خارد البلاد لصالحها من الضرائب الجمركية وضرائب الإستهلاك وغيرها من الضرائب والرسوم .

كما تنص المادة (٣٧) من القانون على عدم خضوع المشروعات التى تقام فى المناطق الحره والأرباح التى توزعها لإحكام قانون الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، وبالتالى فهى لا تخضع لأحكام قانون الضرائب على الدخل بالنسبة لجميع أنواع الضرائب على الدخل .

٨-الإعفاء الكامل من الضرائب لبعض الإيرادات كفوائد الودائع بالبنوك الخاضعة لرقابة البنك المركزى المصرى وفوائد شهادات الإستثمار والإدخار وسندات التنمية وصناديق توفير البريد وفوائد أذون الخزانة .

٢/١/١ الإعفاءات المؤقتة

ويسمى ذلك النوع بالعطلة الضريبية Tax Holiday، وهو يتسم بعديد من العيوب أهمها ما يلى :-

- إن الإعفاء من الضريبة لمدة معينة يعتبر حافزاً ضعيفاً للمشروعات الإنتاجية التى عادة ما تحقق أرباح ضئيلة فى السنوات الأولى من بدء نشاطها .
- إن مدة الإعفاء ترتبط بنوعية المشروعات ومكان إنشائها بغض النظر عن الحجم الذى تستثمره تلك المشروعات فى أصول رأسماليه ، رغماً عن أهمية كثافة تلك النوعية من الإستثمارات لزيادة معدل خطة التنمية وما يترتب عليها من نقل التقنية المتقدمة .
- ان هناك مشاكل توجه إستخدام أسلوب الإجازة الضريبية أهمها مشكلة تحديد بدء الإجازة الضريبية فهل يتم احتساب بداية فترة الإجازه من تاريخ الموافقة بإنشاء المشروع أم من تاريخ بداية الإنتاج ، حيث قد يدفع احتساب الإجازه الضريبية من بدء الإنتاج الى التراخى فى تنفيذ المشروع وإطالة فترة الإنشاءات والتجهيزات السابقة لبدء الإنتاج مما قد يضيع الكثير من الوفورات الإقتصادية على الدولة ، كما أن احتساب تلك الإجازه اعتباراً من تاريخ الحصول على الموافقة سوف يؤدى الى تخفيض فعلى فى فترة الإجازة بما يعادل عدد سنوات الإنشاء مما قد يضعف أثر ذلك الحافز الضريبى .
- سجلت الإجازة الضريبية نجاحاً على مستوى الدول فى اجتذاب ذلك النوع من الإستثمارات ذات السيوله المرتفعة والكسب السريع والمخاطرة المحدوده ، من هنا يمكن ان تقوم المشروعات بعد انتهاء الإجازة الضريبية الى تصفية المشروع وانشاء أخر يتمتع بإعفاء جديد فى نفس الدولة .

بوجه عما يمكن الإشاره الى ابرز الإعفاءات المؤقته على النحو التالى :-

١-أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى (مادة (٣٦) ، ماده (١٢٠) البند السابع من القانون) حيث يتم الإعفاء من الضريبة لمدة عشرة سنوات اعتباراً من أول سنة تالية

لتاريخ اعتبار الأراضي منتجه (ويصدر قرار من وزير المالية بالإتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجه .

٢- أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك (مادة (٣٦) البند ثالثا من القانون) حيث يتم الإعفاء لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة المنشأة .

وفى هذا الصدد هناك خلاف حول مدى سريان ذلك الإعفاء على أرباح مشروعات استزراع الأسماك حيث قررت إدارة الفتوى بوزارة المالية عدم سريان ذلك الإعفاء على أرباح تلك المشروعات بإعتبار أنها لا تعد من مشروعات مصايد الأسماك أو عن مشروعات مراكب الصيد التى يملكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك والمقرر لها أصلاً الإعفاء .

٣- أرباح المشروعات الجديدة المموله من الصندوق الإجتماعى للتنمية (طبقا للمادة (٣٦) البند الخامس) .

حيث يتم إعفاء أرباح تلك المشروعات لمدة خمسة سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط ويعتبر ذلك الإعفاء اسهاما ايجابيا من المشروع الضريبى فى تنمية المشروعات الإنتاجية الصغيرة والمشروعات الحرفية والتوسع فيها وتشجيع الإستثمار فى تلك المشروعات .

ورغماً عن أن ذلك إتجاه محمود من المشرع الا أن ذلك الإتجاه يترتب عليه تفرقه فى المعاملة الضرييبية بين تلك المشروعات المموله كلياً أو جزئياً من الصندوق الإجتماعى للتنمية وبين مثيلاتها من المشروعات المقامه بأموال أصحابها و غير ممولة من الصندوق الإجتماعى ، مما يؤدى الى عدم وجود تكافؤ الفرص بينهما ، وبالتالى الإجدر ان يتم تعميم هذا الإعفاء بالنسبة لجميع المشروعات الإنتاجية الصغيره تحقيقا لأهداف برنامج الإصلاح الإقتصادى المصرى وتحقيق التنمية الشاملة .

٤- اعفاء أرباح الشركات الصناعية التى تتخذ شكل شركة أموال ،حيث يسرى الإعفاء لمدة خمسة سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج (تطليقا لنص المادة (١٢٠) البند الثامن) وذلك بشرط استخدام الشركة خمسين عامل فأكثر ، و أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينه ومنتظمه ، وقد كان غاية المشرع فى

تشجيع إنشاء الشركات الصناعية التى تتخذ شكل شركة أموال مما يساهم فى توفير فرص للعمل فى تلك الشركات الصناعية .

٥-الإعفاءات الضريبية المقرره للمشروعات الخاضعة لإحكام قانون الإستثمار رقم (٢٣٠) لسنة ٨٩ فى ظل نظام الإستثمار الداخلى .

حيث تضمن نهذا القانون فى المواد من رقم (١١) الى رقم (١٦) عديد من الإعفاءات الضريبية لأرباح المشروعات الخاضعةللأحكام .

ويسرى الإعفاء من الضرائب سالفة الذكر لمدة خمسة سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال ، وتشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك ، وفى جميع الأحوال تكون الهيئة العامة للإستثمار هى الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أو مزالة النشاط وطبقا لأحكام المواد من (٥٦) الى (٥٨) من اللائحة التنفيدية للقانون .

٦-الإعفاءات الضريبية المقرره على أرباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ٧٩ من الضريبة على الإرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال ، وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الإحوال تطبيقاً لنص المادة (٢٤) من القانون .

٧-الإعفاءات الضريبية المقرره لأرباح المشأة السياحية والفندقية تطبيقاً لأحكام المادة الخامسة من القانون(١) لسنة ٧٣ والتى تقتضى باعفاء تلك المنشأت من ضرائب الدخل لمدة خمسة سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها . كما أضيفت للقانون مادة جديدة برقم (٥) مكرر والتى تنص على أن الإعفاء الضريبى المنصوص عليه فى الماده السابقة للمنشآت السياحية والفندقية تكون لمدة عشرة سنوات بالنسبة للمنشآت التى تقام فى المناطق النائية والتى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء .

٢/١ المعدلات التمييزيه Preference Rates

ويقصد بذلك تصميم أسعار أو معدلات ضريبية تفضيلية حسب طبيعة المشروعات والأنشطة والنتائج المحددة لعملياتها، حيث قد ترتبط معدلات الضريبة حسب حجم

المستخدم فيها عن عمالة أو حجم التصدير من منتجات المشروع أو مع نسبة المحقق من أهداف خطة التنمية الإقتصادية .

ولعل أهم المجالات التى ثبت فيها نجاح استخدام المعدلات الضريبية التمييزيه هو مجال انشاء المناطق الحره الصناعية ، حيث عندما تكون احدى الدول النامية سوقا مناسبة لإحدى السلع الصناعية ، وترغب فى انشاء منطقة صناعية حره فإنها تستطيع أن تجتذب الصناعات الى المنطقة الحرة باستخدام المعدلات التمييزية للضرائب الجمركيةعلىسبيل المثال .

فعند انشاء المناطق الحرة فى مصر تم تقديم التسهيلات المعتاده واستخدمت المعدلات التمييزية لإحتساب الضرائب الجمركية على كافة البضائع التى تسحب من المنطقة الحره للإستهلاك المحلى كما لو كانت مستوردة من الخارج، ويتم تأدية تلك الضرائب والرسوم على البضائع التى تشتمل على مكونات محلية بنسبة المكونات الأجنبية الداخلة فى صناعتها بحسب قيمة تلك المكونات ، على أنه إذا بلغت المكونات المحلية فى تلك البضائع نسبة ٤٠٪ أو أكثر خفضت الى النصف الضرائب الجمركية المستحقة .

ولا يخفى هنا مدى الصعوبة فى احتساب قيمة المكونات المحلية عل وجه الدقة ، ومما إذا كانت العمالة المحلية تعد احد تلك المكونات أم لا ، كما يلاحظ أن المشرع المصرى قد جعل الحد الأقصى لإستخدام المكونات المحلية لا ترتب للإستثمار الأجنبى أى إعفاء من الضرائب الجمركية المستحقة ، وكان الأولى على المشرع المصرى لو ربط تلك المعدلات التمييزية بمتغير أوضح يسهل تحديده، واطلق حد الإعفاء فى نهاية الجدول لتشجيع الإستثمار ات الأجنبية على تصدير واستخدام أكبر قدر من المكونات المحلية .

وكأمثلة على استخدام المشرع الضريبى المصرى لأسعار ضريبية تمييزية أوتفصيلية ما يلى :-

أ- تقضى المادة (٩٠) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ بحساب الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين على الأيرادات التى تدخل فى الأقرار السنوى بعد أستبعاد الاعفاء المقرر للاعباء العائلية و ذلك على النحو التالى :-

" بعد إعمال حكم المادة (٨٨) من هذا القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى:

الشريحة الأولى حتى ٢٥٠٠ جنيه ٢٠٪

الشريحة الثانية أكثر من ٢٥٠٠ جنيه حتى ٧٠٠٠ جنيه ٢٧٪

الشريحة الثالثة أكثر من ٧٠٠٠ جنيه حتى ١٦٠٠٠ جيه ٣٥٪

الشريحة الرابعة أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه حتى ٢٧٠٠٠ جنيه ٤٠٪

الشريحةالخامسة أكثر من ٢٧٠٠٠ جنيه حتى٦٨٠٠٠ جنيه ٤٥٪

الشريحة السادسة أكثر من ٦٨٠٠٠ جنيه ٤٨٪

وبالنسبة للإيرادات من المرتبات وما فيحكمها وغيرها من الايرادات المنصوص عليها في الباب الثالث من هذا الكتاب يكون سعر الضريبة عليها ٢٠٪ حتى ٥٠٠٠٠ جنيه و٣٢٪فيما زاد على ذلك ".

ولتبسيط عملية حساب الضريبة يتم عرض الجدول التالى الذى يوضح قيمة الضريبة عند شريحة من الشرائح المنصوص عليها في المادة (٩٠) سالفة الذكر .

جدول الضريبة المستحقة وفقاً للشرائح

الشرائح جنيه	حد الشريحة جنيه	السعر ٪	الضريبةعلى حد الشريحة جنيه	الضريبة المستحقه عند كل شريحة جنيه
حتى ٢٠٠٠	٢٥٠٠	٢٠	٥٠٠	٥٠٠
أكثر من ٢٥٠٠–٧٠٠٠	٤٥٠٠	٢٧	١٢١٥	١٧١٥
أكثر من ٧٠٠٠–١٦٠٠٠	٩٠٠٠	٣٥	١٣٥٠	٤٨٦٥
أكثر من ١٦٠٠٠–٢٧٠٠٠	١١٠٠٠	٤٠	٤٤٠٠	٩٢٦٥
أكثر من ٢٧٠٠٠–٦٨٠٠٠	٤١٠٠٠	٤٥	١٨٤٥٠	٢٧٧١٥
أكثر من ٦٨٠٠٠	–	٤٨	–	–

ولتوضيح كيفية حساب الضريبة الموحدة المستحقه على الممول ، بإستخدام الجدول السابق يتم عرض الحالة التالية :

إحسب الضريبة الموحدة المستحقه على الممول احمد لطفى غير المتزوج ويعول أربعة أولاد علماً بان صافى دخله الخاضع للضريبة تحدد بمبلغ(٢٠٠٠٠جنيه) من النشاط التجارى والصناعى ،(٥٠٠٠ جنيه)من الثروة العقارية.

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة :	**جنيه**
صافي الربح الضريبي من النشاط التجاري والصناعي	٢٠٠٠٠
صافي الربح الضريبي من الثروة العقارية	٥٠٠٠
مجموع صافي الدخل	٢٥٠٠٠
الإعفاء المقرر للأعباء العائلية	(١٦٨٠)
وعاء الضريبة	٢٣٣٢٠

٢- حساب الضريبة المستحقة :	**جنيه**
الضريبة على الشريحة حتى ١٦٠٠٠ جنيه (من جدول الضريبة)	٤٨٦٥
الضريبة على المبلغ المتبقي (٢٣٣٢٠-١٦٠٠٠=٧٣٢٠×٤٠٪)	٢٩٢٨
الضريبة المستحقه	٧٧٩٣

ب-حددت المادة (١١٢) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ بعد تعديلها بالقانون رقم ٨٧لسنة ٨٣ والقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال بواقع ٤٠٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا :-

٢-أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي ، والإرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪.

٣-أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصرفة عليها في البند (٤) من المادة (١١١) فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥٪ (الجهات المنصوص عليها في البند (٤) هي الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الإعتباريه باستثناء جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم (١) للمادة (١١٢)

١-(٤٠,٥٥٪) لأرباح الشركات التي تربطها بالدولة اتفاقات تسمح لها بالبحث من البترول وانتاجه .

٢-(٤٠٪) لأرباح ما عدا ذلك من شركات الخدمات البترولية بعد تاريخ العمل بالقانون ٨٧لسنة ٨٣ (قبل ذلك التاريخ تخضع بنسبة ٣٢٪) .

٣-استثناء من حكم المادة (٩٠)من القانون تفرض ضريبة بسعر ٢,٥٪ بمقتضى القانون ٢٢٦ لسنة ٩٦وبغير اى تخفيض على اجمالىقيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة ، وقد خرج المشرع عن المبدأ العام فى حساب الضريبة تيسيراً للربط ومنعاً من طول اجراءات الفحص والتقاضى .

كما تقضى المادة (٢٤) من القانون على تخفيض الضريبة المستحقة على الأرباح الناتجة من تأجير أكثر من وحده سكنية مفروشة أو وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معده للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى .... وفى جميع الأحوال تخفض الضريبة الى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المؤجرة للجامعات و المعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب وفقاً للأوضاع والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

فالتأجير ينصرف الى مقدار الضريبة وليس الأرباح التى تدخل للوعاء وبشرط (١) أن يكون التأجير للجامعات أو المعاهد أو دور العلم ، (٢) ان تكون الوحدات المؤجره مخصصة لسكنى الطلاب .

٣/١ الاهلاك المعجل و مسموحات الاستثمار

بوجه عام تأخذ الحوافز الضريبية المتعلقة بالأصول الثابتة شكلين رئيسيين هما(١) الإهلاك المعجل Acelerated Depreciatien ، (٢) مسموحات الإستثما ر Investment Allowances .

ويقصد بالإهلاك المعجل بأنه عباره عن إهلاك قيمة الأصول الرأسمالية فى وقت أقل من الزمن المعتاد لإهلاكها عند حساب الدخل الخاضع للضريبة ، وفى كلمات أخرى إهلاك قيمة الأصل الرأسمالى خلال فترة زمنية قصيرة تقل عن العمر الإنتاجى المقرر لذلك الأصل.

ويتميز هذا النوع كحافز ضريبى لأنه يعد ضروريا للمحافظة على رأس المال المستثمر فى الأصول الرأسمالية ، كما أنه يعد حافزا على تشجيع الإستثمار فى تلك الأصول ، ولا شك إن ذلك الحافز من شأنه تقصير عمر الأصل عند المحاسبة عن الضرائب كما إنه يؤدى الى تخفيض الإلتزامات الضريبية فى السنوات الأولى من عمر الأصل فى مقابل زيادتها فى

السنوات الأخيرة من عمرها ، وبذلك فإنه يعتبر بمثابة قرضا بدون فائدة مقدماً من الحكومة يتمثل في مبلغ الضريبة المتوفر في السنوات المبكرة من عمر الأصل .

بينما يقصد بمسموحات الإستثمار بالخصم الضريبي المتعلق بالنفقات الإستثمارية بدون المساس بالإهلاكات العادية ، ويمكن تطبيق ذلك الخصم عن طريق (١) طريقة تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بنسبة مئوية معينة من تكلفة الأصل دون أن يكون لذلك أى تأثير على تكلفته التي يتم اهلاكها بالكامل خلال مدته الإنتاجية ، (٢) طريقة تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة عن طريق خصم نسبة مئوية من تكلفة الأصل من الضريبة المستحقة في سنة الحصول عليه ، ثم يتم السماح بعد ذلك بإهلاك التكلفة الكلية .

وقد مر التشريع المصرى في مجال الحوافز الضريبية المتعلقة بالأصول الثابتة بعديد من المراحل آ خرها القانون ١٨٧لسنة٩٣المعدل للقانون ١٥٧لسنة٨١وفيما يلى النصوص المنظمة للإستهلاك المعجل :-

١-في مجال الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين :-

نظم المشرع خصم الإستهلاك الإضافي بإعتباره من التكاليف واجبة الخصم من إيرادات النشاط التجارى والصناعى والتى تدخل في وعاء الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للبند ٢ من المادة (٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ وذلك بنص البند (٣) من المادة (٢٧) في القانون المشار إليه بعد تعديله والتى تنص على :-

يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص

١-.................................

٢-.................................

خمسة وعشرون في المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لإستخدامها .في الإنتاج وذلك إعتبارا من تاريخ الإستخدام في الإنتاج ولو مرة واحدة على أن تحسب الإستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة (٢- الإستهلاكات الحقيقية ....) بعد خصم نسبة الخمسة وعشرين في المائة المشار إليها في هذه الفقرة وذلك

بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٠٠) من هذا القانون (تكون العبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التىيمسكها لممول بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن).

ب- فى مجال الضريبة على أرباح شركات الأموال :

ورد نص البند رقم (٣) من المادة (١١٤) بعد تعديلها بقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ كما يلى :

" خمسة وعشرون فى المائة من تكلفة الآلآت والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة أو الجهة أو تقوم بتصنيعها لإستخدامها فى الإنتاج وذلك إعتباراً من تاريخ الإستخدام فى الإنتاج ولو مرة واحدة على أن تحسب الإستهلاكات المنصوص عليها فى البند السابق (٢- الإستهلاكات الحقيقية ....) بعد خصم نسبة الخمسة وعشرين فى المائة المشار اليها فى هذا البند وذلك بشرط أن يكون لدى الشركة أو الجهة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

ولقد ورد بالمذكرة الإيضاحية بمشروع القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩١ فى الفصل الثانى بشأن تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة (إيردات النشاط التجارى والصناعى) الآتى :

١-عدل المشرع النص على أن يخصم نسبة ٢٥٪ من تكلفة الآلآت والمعدات الجديدة الداخلة فى الإنتاج وذلك إعتباراً من تاريخ الإستخدام فى الإنتاج ولو مرة واحدة . وتخصم هذه النسبة من تكلفة الآلة أو المعدات أولاً . ثم بعد ذلك يحسب الإستهلاك الحقيقى على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد ذلك تلافياً لمشكلات التطبيق القائمة فى ظل القانون الحالى (قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

ولعل أهم الأحكام المستحدثة فى قانون الضريبة الموحدة التى انهت المشكلات التى أثيرت فى ظل القانون المعدل ما يلى :-

- وفقاً لنص البند ٣ من امادة ٢٧، ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسينة ١٩٨١ وما ورد من إيضاح لهذا النص بالمذكرة الإيضاحية على أن تخصم نسبة ٢٥٪ من تكلفة الآلآت

والمعدات أولا ثم بعد ذلك يحسب الإستهلاك الحقيقى على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم نسبة الـ ٢٥٪ المشار إليها كإستهلاك إضافى الى جانب الإستهلاك الحقيقى ، يكون المشرع قد قرر أن يكون هذا الإستهلاك الإضافى له طبيعة الإستهلاك المعجل ومن ثم زوال الجدل والإختلاف فى وجهات النظر المحاسبية أو الضريبية وأن يتم ذلك فى الدفاتر ، وتكون هذه الطبيعة متفقة مع ما إنتهت إليها الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة وما أخذت به مصلحة الضرائب .

- كما ورد نص البند (٣) فى المادتين ٢٧، ١١٤ متضمناً خصم نسبة٢٥٪ من تكلفة الآلآت والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو التى تقوم بتصنيعها لإستخدامها فى الإنتاج ، قد قرر تمتع الآلآت والمعدات التى تقوم المنشأة بتصنيعها وجعل المنشآت والمشروعات التى تشترى أو تقوم بتصنيع الآلآت والمعدات على قدم المساواة فى المركز الضريبى عند تحديد صافى أرباحها الخاضعة للضريبة الموحدة، إلى جانب تحقيق ميزة إقتصادية على المستوى القومى بالإعتماد على تصنيع خطوط الإنتاج داخل المنشأة ذاتها دون الإستيراد.
- النص فى البند ٣ من المادة ١١٤ على شرط أن يكون لدى الشركة أو الجهة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها وأن تكون منتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ، يكون المشرع قد ساوى بين الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الموحدة الذى تكون إيراداتهم وأرباحهم من النشاط التجارى والصناعى مع شركات الأموال والجهات.

الخاضعةإيراداتهم وأرباحهم للضريبة على أرباح شركات الأموال ، الأمر الذى كان غير موجود فى ظل القانون قبل تعديله .

عدم تخلى المشرع عن شرط إمساك الدفاتر لإجراء الخصم كإستهلاك إضافى ، يعد أحد متطلبات الضريبة الموحدة التى يجب التأكيد عليها حتى تتم المحاسبة الضريبية وفقاً للأساس الفعلى والبعد عن التقدير للحد من المنازعات الضريبية .

٤/١ رد الضريبة Tax rebate

تنص الفقرة الثانية من المادة (٢٠) من الكتاب الأول على مايلى :-

" إذا ماتم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الإستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أوالحصول على التعويض أوخلال السنتين التاليتين لإنتهاء هذه السنة تستنزل هذه الأرباح من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الإستبدال .

كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة (١٠٠) من هذا القانون ودون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه ".

كما تنص الفقرة الثانية من المادة (١١٧) من الكتاب الثانى على:-

" واذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الاصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها والإستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة تحل محل الأصول المبيعه أو الهالكه أو المستولى عليهاوتؤدى الى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنه التى تم فيها البيع أوالحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليين لإنتهاء هذه السنة تستنزل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات المالية التاليةللبيع أو الإستبدال كل ذلك بشرط امساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى هذا القانون دون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه ".

ولا شك أن هناك خلافا بين النصين اقتضته الطبيعة القانونية للضريبة الموحدة ، حيث قضى النص الأول باستنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح المهنه أو المنشأة وقضى النص الأول باستنزال الأرباح الرأسمالية من الضريبة المستحقة على الممول وذلك باعتبار أن وعاء الضريبة الموحدة يشمل عدة إيرادات من بينها إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

فإذا ما تم تجاوز ذلك فإن فروقاً جوهرية تبدو بين النصين حيث جاء النص الأول أكثر مرونة ويسراً فلم يشترط أن تكون الاصول المشتراه جديدة أو أن تؤدى الى زيادة الإنتاج وتحسينه أو ان يحل الأصل المشترى محل الأصل المباع على نحو ما ورد فى النص الثانى.. وحسناً فعل المشرع بإدخال هذه التيسيرات بالقانون ١٨٧ لسنة١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ويكفى أن الممول أنفق مبلغ البيع بالكامل فى شراء أصول رأسمالية فضلاً عن أن التطبيق العملى أظهر أنه من الصعب على المنشآت أن تثبت توافر بعض الشروط المقيدة الواردة بالمادة (١١٧) من القانون والتى كانت موجودة فى

المادة (١٧) من ذات القانون قبل التعديل مثل شرط أن يؤدى الأصل المشترى الى تحسين الإنتاج وكان يتعين أن يعدل نص المادة (١١٧) ليكون ميسراً على نحو ما ورد بالمادة (٢٠) .

وجدير بالذكر أن اشتراط امساك دفاتر منتظمة فى النصين للتمتع بالميزة الواردة فيهما إنما الهدف منه تشجيع المنشآت على امساك دفاتر منتظمة واتباع نظم محاسبة سليمة علما بأن عبارة " دفاتر منتظمة " إنما تعنى الإنتظام الشكلى للدفاتر أى توافر الشروط الشكلية من حيث التسجيل والقيد أولا بأول وعدم الكشط والشطب عليها ، أما أمانه الدفاتر ومدى إظهارها للحقيقة فليست من الشروط الواجبة فى تطبق أحكام هذين النصين ذلك أن المادة (١٠٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ والمادة المقابلة لها فى القانون قبل التعديل ، وهى المادة (٣٦) حيث نصت كل منها على أن العبره فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وأنتظامها من حيث الشكل ، حيث يوجد شقين (١) شق يتعلق بالإمانه ، (٢) شق يتعلق بالإنتظام ، وحيث ان القانون فى المادتين (٢٠) ، (١١٧) لم ينص على اشتراط أمانة الدفاتر ومدى اظهارها للحقيقة فإنه يكفى انتظامها الشكل طبقاً لظاهر النصوص للإستفاده من ميزة خصم الإرباح أو الضريبة بحسب الأحوال .

<u>١/٥ ترحيل الخسائر</u>

يقضى القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ فى المادة الأولى من الكتاب الأول منه (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين) بأن تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين الوارد ذكره فى المادة (٢) من هذا القانون .

كما تقضى المادة الثانية من هذا القانون بأن تسرى الضريبة على المقيمين عادة فى مصر على النحو الموضح بهذا القانون - كما تسرى الضريبة على غير المقيمين فى مصر بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

وتنص المادة الخامسة من القانون المشار إليه على أن تستحق الضريبة فى أول يناير من كل سنة ، كما تستحق بوفاة الممول خلال السنة السابقة من الإيرادات التالية طبقاً للأحكام المنصوص عليها فى هذا الكتاب.

١-إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

٢- إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

٣- المرتبات وما فى حكمها .

٤-إيرادات المهن غير التجارية .

٥-إيرادات الثروة العقارية .

يستخلص مما تقدم أن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تفرض سنوياً على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين - وليس على مجمل مجموع هذا الدخل - المقيمين عادة فى مصر على النحو الذى أورده القانون وأنها تستحق فى أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفاة الممول أوبانقطاع إقامته فى مصر .

وبالنسبة للإيرادات النوعية الداخلة فى وعاء الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين اعتبر المشرع كلا من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات المرتبات خارجة عن نطاق تقديم الإقرار الموحد المنصوص عليه فى المادة (٩١) من القانون كما اعتبر تسديد الضريبة المحجوزة فى المنبع بمثابة تسديد نهائى للضريبة ؛ هذا فضلاً عن أن المشرع قد أعفى الممول الذى يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز مجموع صافى دخله منها حد الاعفاء المقرر للأعباء العائلية من تقديم الإقرار الموحد المشار إليه .

من هذا المنطق خرج المشرع الضريبة الموحدة عن نظرية استقلال السنوات الضريبية وسمح بترحيل خسارة السنة فى كل من هذين النوعين من الإيرادات السنوات الخمس التالية وذلك عند تحديد وعاء كل إيراد نوعى قبل دخوله فى وعاء الضريبة الموحدة - كما كان الحال فى ظل الضرائب النوعية القديمة عند تحديد وعاء كل ضريبة - ونص على ذلك فى قانون الضريبة الموحدة فى كل من المادة (٢٨) بالنسبة للنشاط التجارى

والصناعي ، وفي المادة (٦٩) بالنسبة لنشاط المهن غير التجارية ولكن بشرط أن يكون الممول في نشاط المهن غير التجارية ممسكاًدفاتري منتظمة .

وبقي بعد هذا تساؤل هام عند تحديد وعاء الضريبة الموحدة على صافي مجموع الإيرادات النوعية هو انه يتم تطبيق ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - وليس ضرائب نوعية مستقلة على أنواع الإيرادات ، فعلى ذلك يجب يسوى في النهاية وعاء الضريبة الموحدة نتيجة تطبيق أحكام القانون نفسها بعضها ببعض .

مثال ايضاحي :

ممول بلغ صافي خسارته في نشاطه التجاري او الصناعي عن سنة ١٩٩٤ (١٠٠٠٠جنيه) وصافي أرباحه عن نشاطه في المهن غير التجارية عن نفس السنة بلغ (٥٠٠٠جنيه) ثم حقق أرباحا صافية عن سنة ١٩٩٥ في نشاطه التجاري والصناعي قدرها (٦٠٠٠) وأرباحا صافية عن نفس السنة عن نشاطه في المهن قير التجارية قدرها (٢٠٠٠جنيه) .

فمثل هذا الممول يتم ترحيل الخسائر بالنسبة له كالآتي :

- تحديد وعاء الضريبة الموحدة عن سنة ١٩٩٤:

(١٠٠٠٠جنيه) خسارة النشاط التجاري والصناعي -(٥٠٠٠جنيه) صافي أرباحه عن نشاطه في المهن غير التجارية =(٥٠٠٠جنيه) صافي خسارة نشاطه التجاري والصناعي كتحديد لوعاء الضريبة الموحدة .

-تحديد وعاء الضريبة الموحدة عن سنة ١٩٩٥:

١-(٦٠٠٠جنيه) صافي ربح النشاط التجاري والصناعي -(٥٠٠٠جينه) صافي خسارة النشاط التجاري والصناعي عن سنة ١٩٩٤=(١٠٠٠جينه) صافي ربح النشاط التجاري والصناعي فقط .

٢- (١٠٠٠جنيه) صافي ربح النشاطالتجاري والصناعي +(٢٠٠٠جنيه) صافي ربح نشاطه في المهن غير التجارية عن سنة ١٩٩٥=(٣٠٠٠جينه) وعاء الضريبة الموحدة عن سنة ١٩٩٥ .

وقد تداركت اللائحة التنفيذية للقانون - تمشياً مع فلسفة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين كضريبة موحدة وليست ضرائب نوعية مستقلة على أنواع الإيرادات كما يقضي بذلك القانون، فنصت المادة (٥٠مكرراً) على الآتي :

" يتحدد وعاء الضريبة الموحد ة بالنسبة للممول الذى تتنوع عناصر إيراداته المنصوص عليها بالبنود (٢) و(٤) و(٥) من المادة (٥) من القانون بمراعاة الخسائر المحققة فى أحد عناصر هذه الإيرادات وذلك عند تجميع الأوعية ، وإذا تبقى جزء من هذه الخسائر طبقت بشأنها أحكام المادتين (٢٨) و (٦٩) بحسب الأحوال " .

هذا وتنص المادة ١١٥ من الكتاب الثانى للقانون عل ما يلى :-

" إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكفى الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى الى السنة التالية فإذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ولكن لا يجوز بعد ذلك ققل شىء من الخسارة الى حساب سنة أخرى ".

أى ان شركات الأموال تستفيد بحافز ترحيل الخسائر للأمام لمدة خمسة سنوات مثل نص المادة (٢٨) الذى يسرى على الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبعيين ،إلا أن نص المادة (٢٨) مقسمة بعدم إحتساب فترة التوفق الجبرى للمنشأة من بين واضح بالطبع أن النص الاول يتسم بعدم احتساب فترة التوقف الجبرى للمنشأة من بين الخمس سنوات المحددة لترحيل الخسارة حيث نصت الفقره الأخيرة عن المادة (٢٨) على عدم احتساب فترة التوقف الجبرى من بين الفترات المنصوص عليها فى تلك المادة.

وليس هناك سببا لهذا التمييز فكما أن المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص قد تضطر الى التوقف جبراً لظروف خارجه عن إرادتها .كذلك شركات الأموال قد تضطر الى ذلك .

وقد حدث اختلاف فى تعريف التوقف الجزئى للمنشأة فى ظل الضريبة الموحدة على دخل الشخص الطبيعى عنه فى ظل أحكام الضريببة على أرباح شركات الأموال ، حيث عرفت المادة (٣٢) التوقف الجزئى بأنه أنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أوأكثر من الفروع التى يزاول نشاطه ، بينما عرفته المادة (١١٦) بأن إنهاء الشركة لبعض أوجه نشاطها لايعد توقفاً جزئياً .

٦/١ الخصم من وعاء الضريبة

١/٦/١ الخصم من وعاء ضريبة شركات المساهمة

إعفاء نسبة من رأس المال المدفوع لشركات المساهمة من الضريبة (مادة ١٢٠ بند (١) من القانون.

أعفى المشرع مبلغا يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة من الضريبة فى أرباح شركات الأموال وذلك بشرطين

١-ان تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة لقطاع العام أوالخاص .

٢-أن تكون أوراق الشركة المالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية ويكفى لاستحقاق الإعفاء مجرد القيد فىسوق الأوراق المالية طبقا لصريح نص المادة دون اشتراط وجوب تداول تلك الأوراق .

وفيما يتعلق بتطبيق الإعفاء يلاحظ ما يلى :-

١-إن العبرة فى مجال تطبيق الإعفاء هى بسعر الفائدة عن سنة واحدة هى سنة المحاسبة (فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ أول فبراير سنة ١٩٨٤).

٢-إن هذا الإعفاء ينطبق على شركات المساهمة التابعة للقطاع العام والخاص .

٣-ولما كانت شركات القطاع العام طبقا لحكم المادة ١٨ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بإصدار قانون هيئات القطع العام وشركاته قد نصت على أن تعتبر شركة قطاع عام :

(أ) كل شركة يمتلكها شخص عام بمفرده أو يساهم فيها مع غيره من الأشخاص العامة أو مع شركات وبنوك القطاع العام .

(ب) كل شركة يساهم فيها أويمتلك جزءا من رأس مالها شخص عام أوأكثر بنسبة لا تقل عن ٥١٪ مع أشخاص خاصة ، وتدخل فى هذه النسبة ما تساهم به شركات أو بنوك القطاع العام من حصة فى رأس المال .

وبالتالي فإن شركات القطاع العام تتخذ شكل الشركة المساهمة التى قد يمتلكها شخص عام بمفرده أو بالمساهمة مع غيره من الأشخاص العامة ، أو يمتلك جزءا من رأس مالها شخص عام أو أكثر بنسبة لا تقل عن ٥١٪ مع أشخاص خاصة .

ولما كانت الأسهم المملوكة للأفراد والأشخاص الإعتبارية الخاصة فى شركات القطاع العام تقيد فى سوق الأوراق المالية ، كما أنه يجوز طرحها فى هذه السوق طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى لوائح تلك السوق فى حين أن أسهم شركات القطاع العام المملوكة لها ،فلا يجوز طبقا لحكم المادة ٢٧ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ المشار إليه للأشخاص العامة أو الشركات وبنوك القطاع العام أن تتصرف فيها إلا فيما بينها فقط وبالتالى ينتفى عنها شرط قيدها فى سوق الاوراق المالية .

لذلك فإنه طبقا لنص المادة ١٢٠ بند (١) فإنه بالنسبة لشركات القطاع العام يراعى ما يلى :

١- عدم تمتع شركات القطاع العام المملوكة بالكامل للدولة بالإعفاءات سالفة الذكر تأسيساً على عدم جواز تداول أسهم هذه الشركات فى سوق الأوراق المالية . وبالتالى تخلف شرط من شروط استحقاق الاعفاء ولأن الإعفاء المذكور يدور وجودا وعدماً مع قيد أسهم الشركات المساهمة فى سوق الاوراق المالية ودونما تفرقه بين قطاع عام وقطاع خاص .

٢- بالنسبه لشركات القطاع العام التى تملك الدولة جزءا من رأس مالها ويمتلك القطاع الخاص الجزء الباقى . فإن هذه الشركات تتمتع بالإعفاء المشار إليه وذلك فى حدود النسبة التى يساهم بها القطاع الخاص فى رأس ما ل الشركة وبشرط ان تكون هذه النسبة مقيدة فى سوق الأوراق المالية ، أما بالنسبة لباقى رأس الما ل المملوك للدولة فلا يستفيد من الإعفاء لعدم قيده سوق الأوراق المالية .

<u>٢/٦/١ الخصم من وعاء الضريبة الموحدو على دخل الأشخاص الطبيعيين</u>

تناولت المادتان ٨٨، ٨٩ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ الأحكام المنظمة لذلك الإعفاء ، حيث تنص المادة ٨٩ على أنه :-

" تكون حدود الإعفاءالمقرر للأعباء العائلية على النحو التالى :

(١) ١٤٤٠ جنيها سنوياً للممول الأعزب .

(٢) ١٦٨٠ جنيهاسنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولادا أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

(٣) ١٩٢٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

فإذا تجاوز صافى الدخل السنوى حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسر ى الضريبة إلا على مايزيد على هذا الحد .

وإذا كان من بين إيرادات الممول مرتبات وما فى حكمها فيخصم الإعفاء المقرر للأعباء الغائلية من المرتبات وما فى حكما أولا ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى المنصوص عليها فى البنود (٢، ٤، ٥)من المادة (٥) من هذا القانون .

وتنص المادة ٨٩ بأن :

" يشترط فى تحديد الإبن المعال أو الإبنة المعالة ألا يكون أيهما قد بلغ الحادية والعشرين ، أو إذا كان طالباً بإحدى مراحل التعليم ألا يكون قد تجاوز الثامنة والعشرين ، او إذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب ، أوإذا كانت الإبنة غير متزوجة أو غير عاملة .

ويعتبر فى حكم الولد المعال أى من الأبوين بشرط أن يعولهما الممول فعلا وأن يكون عائلهم الوحيد .

ولا يسرى حكم هذه المادة على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت "

ومن يص المادتين سالفتى الذكر يمكن استخلاص ما يلى :

(١) حدود الإعفاء : - ترتبط حدود الإعفاء بالحالة الإجتماعية للممول بحيث إذا تجاوز صافى ربحه السنوى حد الإعفاء المقرر له وفق حالته الإجتماعية ، فإن الضريبة لا تسرى إلا على مايزيد عن هذا الحد ، ويسرى الإعفاء فى حدود المبالغ الآتية :

الحالة الإجتماعية للممول	حد الإعفاء
أعزب	١٤٤٠جنيه
متزوج ولا يعول أو غير متزوج ويعول	١٦٨٠جنيه
متزوج ويعول	١٩٢٠جنيه

(٢) **شروط تحديد المعالين** : ينبغي مراعاة بعض الإعتبارات للتمتع بالإعفاء المقرر للزوجية أو للأولاد على النحو التالي :

(أ) **بالنسبة للزوجية** : ومقدار الإعفاء المقرر لها هو مبلغ ٢٤٠ جنيه (١٦٨٠–١٤٤٠) حيث ان الإعفاء الشخصي للممول (إعفاء الفرد غير المتزوج) هو ١٤٤٠ جنيها ، ويسرى إعفاء الزوجة مع ألأخذ في الإعتبار ما يلي :

– قيام الزوجية ، حيث أن الإعفاء مقرر لحالة الزوجية ، يدوم بدوامها وينتفي بزوالها .

– لا يعتد الإعفاء بتعدد الزوجات ، حيث الإعفاء مقرر للزوجة سواء أكان الممول متزوجاً من واحدة أو من أكثر من واحدة .

– لا تهم الحالة المالية للزوجة ، بحيث يتمتع الممول بالإعفاء المقرر للزوجيةحتى ولو كانت الزوجة ذات مال لأن الزوج هو المسئول شرعاً عن إعالة زوجته حتى ولو كانت أكثر منه مالاً.

(ب) بالنسبة للأولاد: ومقدار الإعفاء المقرر لهم هو مبلغ ٢٤٠جنيه (١٩٢٠–١٦٨٠) ويسرى الإعفاء مع الأخذ في الإعتبار ما يلي :

– أن يكون الأولاد هم أبناء الممول من صلبه ، ويستوى في ذلك الذكور والإناث، ومن ثم لا يسرى الإعفاء المقرر للأولاد زوجة الممول أو أولاد إخوته ولو كان يعولهم فعلاً .

– عدم تعدد الإعفاء المقرر للأولاد بتعددهم ، حيث أن الممول يتمتع بإعفاء الأولاد كان عددهم .

– السن بالنسبة للأبن ، ينبغي ألا يكون قد بلغ من العمر ٢١ سنة ، حيث لا يتمتع الممول بالإعفاء المقرر إذا بلغ الإبن من العمر ٢١سنة أو أكثر إلا أنه يمكن تمتع الممول بإعفاء الأولاد حتى وإن بلغ الإبن ٢١سنة في حالتين :–

<u>الأولى</u> : أن يكون ذا عاهة تقعده عن الكسب .

<u>الثانية</u> :أن يكون طالباً بأحد مراحل التعليم إلى أن يبلغ من العمر ٢٨ سنة بعدها لا يتمتع بالإعفاء .

– بالنسبة للإبنة ، ينبغي الا تكون متزوجة أو عاملة ، حيث يتمتع الممول بالإعفاء بالنسبة للأبنة مهما بلغت من العمر إلى تتزوج أو تعمل فينتفي سبب الإعفاء و هو الإعالة .

- بالنسبة للأبوين ،يسرى اعفاء الولد المعا ل على اى من الأبوين ، ويعنى ذلك أنه إذا كان الممول أعزبا ويعول أى من الابوين ، فأنه يتمتع بإعفاء مبلغ(١٦٨٠ جنيه) وذلك كله إذا توافرت الشروط التالية .

الشرط الأول : أن يقوم الممول بإعالة أى من الإبوين فعلاً .

الشرط الثانى : أن يكون الممول هو العائل الوحيد لأبويه .

هذا وبعد التناول التفصيلى لأحكام المادتين ٨٨ ، ٨٩ يتم التعرض لبعض المشكلات التى قد تواجه الفحص الضريبى عند تطبيقه لأحكامها ، ومن أمثلة هذه المشكلات ما يلى :

مشكلة الزوجة :فقد تعمل الزوجة موظفة مثلا ، ففى هذه الحالة تتمتع بالإعفاء المقرر للممول الفرد غير المتزوج، كما يمكن أن تتمتع بإعفاء الزوجية والأولاد فى حالة إذا أثبتت عجز الزوج عن الكسب مما يترتب عليه قيامها فعلاً بالإعانة .كما يجب الاشارة الى مشكلة تغير الحالة الإجتماعية للممول خلال السنة الضريبية :

فقد يكون الممول أعزباً ثم يتزوج خلال السنة الضريبية ، او يكون متزوجاً ثم يرزق بولد خلال تلك السنة ، فهل يستفيد بكامل قيمة الإعفاء القرر بالمادة ٨٨ محل الدراسة ؟

بالرجوع الى تعليمات مصلحة الضرائب يتضح أنها تأخذ فى هذه الحالة بمبدأ النسبية الذى يقضى بتمتع الممول بالإعفاء المقرر بنسبة المدة التى حدث فيها تغير الحالة الإجتماعية إلى مدة المحاسبة التى تستحق عنها الضريبة .(تعليمات تفسيرية رقم ٢ ،٣ للمادة ١٨ من القانون ١٨٧ لسنة٩٣)

- فمثلا إذا رزق الممول بولدد فى أول مايو فإن مقدار ما يتمتع به من إعفاء بحسب كالآتى :

الإعفاء قبل أول مايو (الفترة التى ظل فيها متزوج ولا يعول) = ١٦٨٠ × $\frac{٤}{١٢}$ = ٥٦٠

الإعفاء بعد أول مايو (الفترة التىأصبح فيها متزوج و يعول) = ١٩٢٠ × $\frac{٨}{١٢}$ = $\frac{١٢٨٠}{١٨٤٠}$

الفصل الثانى

الحوافز الضريبية للنشاط الصناعى

مقدمة

تعتبر السياسة الضريبية من أهم الأدوات المالية التى يمكن أن تؤثر بصورة مباشرة فى النشاط الإقتصادى بوجه عام ، والنشاط الصناعى على وجه الخصوص ، ولا شك أن الإنتاج الصناعى يلعب دوراً هاماً وأساسياً فى زيادة كفاءة النشاط الإقتصادى ، ومن هنا فإن تشجيع وتحفيز هذا النشاط يمثل متطلباً أساسياً فى هذا الصدد .

يهتم هذا الجزء بإبراز دور المعاملة الضريبية للنشاط الصناعى فى ظل قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنى ٩٣، ومدى أهمية الحوافز المرتبطة وانعكاساتها عل تنشيط أو إعاقة النشاط لصناعى .

تحقيقاً لهذا الهدف فسوف يتم تنظيم هذا الجزء على النحوالتالى

١/٢ طبيعة النشاط الصناعى .

٢/٢ الحوافز الضريبية المرتبطة بالتنظيمات الصناعية المستخدمة شكل منشأة فردية أوشركات أشخاص .

٣/٢ الحوافز الضريبية المرتبطة بالتنظيمات الصناعية المستخدمة شكل شركة أموال .

٤/٢ نظره وموازنة للحوافز الضريبية المرتبطة بالتنظيمات الصناعية .

١/٢ طبيعة النشاط الصناعى

اشار القانون التجارى الى بعض الأعمال الصناعية ضمن الأعمال التجارية على سبيل المثال :شراء السلع لأجل بيعها بعد تهيئتها بهيئة أخرى ، والمقاولات والأعمال المتعلقة بالمصنوعات .والأعمال المتعلقة بإنشاء السفن ، والمقاولات المرتبطة بمبان متى كان المقاول متعهداً بتوريد الأدوات والأشياء اللازمة لذلك ، مما تقدم يتضح أن المشرع فى القانون التجارى لم يقم بحصر الأعمات والأنشطة الصناعية.

وقد يشار الى المهن والمنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على أنها تلك التى تتناول الصناعات التحويلية (وتتضمن صناعة المواد الكيمائية ، صناعة وتجهيز المواد الغذائية ، صناعات النسيج وملحقاته ، صناعة الجلود ، صناعة الأخشاب ، صناعة الطوب ، صناعة المبانى ، صناعة الآلات) بالإضافة الى الصناعات الإستخراجية ، وصناعة النقل (وسائل النقل البرى والبحرى) .

واذا كان المشرع الضريبى فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ٨١ لم يحدد مدلول المهن والمنشآت الصناعية- وان كان قد أورد بعضها منها فى تعداده للأعمال التجارية ، إلا ان الفقره الرابعة من المادة (٣٠) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ قد قضت بأنه يقصد بالمنشآت الصناعية فى تطبيق حكم تلك المادة :-

- المنشآت المقيده بالسجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ٧٧ فى شأن السجل الصناعى .
- المنشآت التى لا تخضع لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار وزير الصناعة بالإتفاق مع وزير المالية.

وقد صدر قرار وزير الصناعة رقم ٦٧٨ لسنة ٨٣ فى ظل العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ وينص على ما يلى :-

أ-المنشآت التى لا تنطبق عليها أحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ٧٧ والتى تسرى عليها الضريبة كمنشآت صناعية هى المنشآ ت التى تزاول أحد أوجه النشاط الصناعى الآتى بيانها :-

١- صناعة الغزل والنسيج :-

وهى تتضمن منتجات شغل الستارة - النسيج ، سجاد وكليم يدوى وميكانيكى - ملابس جاهزه - تعطين والكتان والتيل .

٢- الصناعات الغذائيــة :-

منتجات الألبان - المخابز - العسل الأسود - معاصر الزيوت - الدخان والمعسل ، تربية الدواجن والأسماك .

٣-الصناعات المعدنيــة:-

تشكيل المعادن (سباكة - درفلة - طرق) .

٤-البناء والعراريات:-

مصنوعات خشبية - باب أرضيات شبابيك - براميل - أثاثات خشبية - البلاط والمعمار - تصنيع الرخام .

٥- الصناعات الكيماوية :-

مصنوعات جلديـــــة .

الصناعات الهندسيــــة .

مسامير ودبابيس ومكبسات - عبوات صفيح وجرادل وبستلات - أثاثات معدنيـــة - مشغولات كرتيال وألومنيوم أو حديد - منتجات الخليلى -لوازم المبانى (إقفال ومفصلات وصفيات ومحابس الخ ....) .

ب- يشترط فى هذه المنشآت المنصوص عليها .

أ) أن تكون حاصلة على ترخيص مزاولة نشاط صناعى من أجهزة الحكم المحلى المختصة .

ب) أن تكون عضوا فى جمعية تعاونية إنتاجية مختصة منشاه وفقاً لأحكام القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥.

٢/٢ الحوافز الضريبية المرتبطة بالتنظيمات الصناعية المستخدة شكل المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص

اشارت المادة (٣٠) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ للمعاملة التمييزية لأرباح المنشآت ذات النشاط الصناعى التى تدخل ضمن إيرادات النشاط التجارى الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين . حيث قضت تلك المادة بأنه بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية ألاف جنيه الأول من صافى الربح وما يزيد عن هذا القدر يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ .

كذلك فقد نصت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه فى تطبيق حكم الفقره الثالثة من المادة (٣٠) من القانون بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى ، فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة بالنسبة للممول الفرد أو الشريك فى شركات

الأشخاص بحسب الأحوال الثمانية الآلاف جنيه الأول من صافى ربح الممول او الشريك وما يزيد على ذلك يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ للنشاط الصناعى .

يوضح نص المادة (٣٠) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين الممولين فى تنظيمات الأعمال ذات النشاط الصناعى على النحو التالى :-

١- الممول الفرد فى المنشأة الفردية :-

يدخل فى وعاء الضريبة للممول الفرد من صافى ربح منشآته الفردية الصناعية أو من مجموع صافى أرباحه من منشأته الفردية الثمانية آلاف جنيه الأولى وما يزيد عن ذلك يدخل فىوعاء الضريبة نسبة ٨٠٪ .

٢-الممول الشريك فى شركة أو أكثر من شركات الأشخاص

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول الثمانية الآ ف جنيه الأولى من نصيبه فى ربح الشركات أو الثمانية آلآف جنيه الأولى من مجموع أنصبته فى أرباح الشركات التى يشارك فيها ، وما يزيد عن تلك الثمانية الآ ف جنيه الأولى فإنه يدخل فى وعاء الضريبة نسبة ٨٠٪ من تلك الزيادة

٣- الممول صاحب المنشأة أو المنشآت الفردية والمشارك فى شركة أو أكثر من شركات الأشخاص :-

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول من مجموع أرباحة من منشآته الفردية أو أنصبته من أرباح الشركات التى يشارك فيها الثمانية الآف جنيه الولى من مجموع تلك الأرباح وما يزيد عن ذلك فإنه يدخل فى وعاء الضريبة ٨٠٪ من تلك الزيادة .

أمثلة عملية

أ-ممول يملك منشأة فردية صناعية حققت أرباحاً فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

ب-ممول يمتلك أربعة منشآت فردية تبلغ جملة الأرباح المحققة منها فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ(٢٠٠٠٠٠جنيه) .

ج-ممول يمتلك منشآة فردية حققت أرباحاً فى نهاية عام ٩٦ مبلغ ٨٠٠٠ جينه كما أنه شريكاً فى شركتى توصية بسيطة _ وقد بلغ نصيبه من الشركة الأولى ١٢٠٠٠ جينه ، بينما بلغ فى الشركة الثانيه ١٠٠٠٠ جنيه .

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة لهذا الممول فى الحالات الثلاثة السابقة .

الحـــل

يتم تحديد وعاء الضريبة طبقاً لنص المادة (٣٠) المادة من القانون والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على النحو التالى :-

البيـــــان	الحالة (أ)	الحالة (ب)	الحالة (ج)
صافى الربح فى نهاية عام ١٩٩٦	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
ما يدخل فى وعاء الضريبة			
١- الثمانية آلاف جنيه الأولى بالكامل	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢- ما يزيد عن ذلك يدخل			
فى الوعاء بنسبة ٨٠٪			
الحالة (أ) ٥٠٠٠٠ × ٨٠٪	٤١٦٠٠	ـــــــ	ـــــــ
الحالة (ب) ١٩٢٠٠٠× ٨٠٪	ـــــــ	١٥٣٦٠٠	ـــــــ
الحالة (ج) ٢٢٠٠٠ × ٨٠٪	ـــــــ	ـــــــ	١٧٦٠٠
وعاء الضريبة	٤٩٦٠٠	١٦١٦٠٠	٢٥٦٠٠

٣/٢ الحوافز الضريبي المرتبطة بالتنظيمات الصناعية المتخذة .

شكل شركات أموال

اعطى المشرع الضريبى معاملة تمييزية خاصة لتم لتنظيمات الأعمال ذات النشاط الصناعى التى تتخذ شركة أموال ، حيث قرر منحها حوافز ضريبة منها اجازة ضريبة Tax Holiday مؤقته تبلغ مدتها خمسة سنوات (بشروط معينة) ، كما أخضع أرباح النشاط الصناعى لتلك التنظيمات بسعر ضريبى مخفض هو ٣٢٪ . ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :-

١- الإجازه الضريبية

نص البند الثامن من المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة٩٣ على ما يلى :-

"اعفاء أرباح الشركات الصناعية وتستخدم خمسون عاملاً فأكثر .... ويسرى هذا الإعفاء لمدة خمسة سنوات تبدأ من أول سنة مالية لبداية الإنتاج .

يتضح من نص المادة مايلى :-

١. **مفهوم المادة (٨/١٣٠) من القانون** :

تنص المادة المذكورة على اعفاء أرباح الشركات الصناعة التى تقوم تبعد ١٩٨١/٩/١٠ تاريخ العمل بالقانون - لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج - متى كانت تستخدم خمسين عاملا فأكثر ، ولديها دفاترت وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.

والحتمية من ذلك الإعفاء هو سبب حاجة البلاد الى النهضة الصناعية وتشجيعاً لهذا النشاط بالذات بين شركات الأموال بإعتبار أن الصناعة أساس التقدم فقد اهتم المشرع بالنص على الإعفاء الخمسى من باب التيسير والتشجيع وخاصة أن طبيعة النشاط الصناعى يحتاج الى فترة طويلة لا يحقق خلالها عائدا ليبدأ بعدها المشروع الصناعى فى تخطى مرحلة الإنتاجية الحدية وتحقيق عائد مجزى .

٢-شروط الإنتفاع بهذا الإعفاء :-

(أ) ان تكون الشركة هى احدى شركات الأموال الصناعية : أى أن تعمل بالنشاط الصناعى وليس بالنشاط التجارى أو الزراعى .

ومن مظاهر النشاط الصناعى :

- أن تعمل تحت إشراف الرقابة الصناعية التابعة لوزارة الصناعة .
- تعمل بترخيص من وزارة الصناعة .
- عضوا فى احدى اتحادات الغرف الصناعية .
- القيد فى السجل الصناعى .

(ب)أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تشير عن مركزها المالي الحقيقي ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في امساكها والقيد بها ، وتصوير حساباتها الختامية ومركزها المالي .

(ج)أن تكون ممن تستخدم خمسين عاملا فأكثر : كما هو ثابت بكشوف الأجور والمرتبات الدالة على القوى العاملة بالشركة و استمارة (٢) تأمينات .

(د)مدة الإعفاء خمس سنوات تبدأ من اول سنة ضريبية مالية تالية لبداية الإنتاج أى لمدة خمس سنوات ضريبية كاملة بخلاف السنة الضريبية التى تبدأ الإنتاج خلالها ، وبطبيعة الحلال لا يسرى هذا الإعفاء ولذات المدة على عائد الأرباح التى يعاد استثمارها فى الشركة - إذ أن هذا الإعفاء الخمسى تتمتع به الشركة الصناعية مرة واحدة فى بداية حياتها.

(ه) أن تكون الشركة الصناعية من الشركات الجديد التى تقام بعد العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - بمعنى ألا تنتفع بهذا الإعفاء الشركات التى كانت موجودة قبل العمل بالقانون وكانت متوقفة لسبب ما مدة طويلة ثم أعيد تشغيلها أو أعيد تنظيمها فنيا أو ماليا بأى شكل من الأشكال .

كما يخرج من نطاق التمتع بالإعفاء المقرر بالمادة سالفة الذكر الشركات القائمة إذا ما استحدثت عن طريق زيادة رأس مالها باكتتاب نقدى جديد أنشاءات يكون الغرض منها أنشاء واستغلا ل مشروع جديد حتى ولو كان عن طريق الصناعة .

٣- وقد أثير فى هذا الشأن ثلاثة تساؤلات هامة يتعين الإجابة عليها هى :

أ- **<u>التساؤل الأول:</u>**

حول مدى امكانية التأشير بالإعفاء على البطاقة الضريبية بالنسبة لهذه الشركات بعد صدور قرار تأسيس الشركة وقبل بداية الإنتاج واعتماد اعفاء الشركة بعد بداية الإنتاج ، وقد صدرت التعليمات التفسيرية العامة رقم (٧) بشأن النيشآت والشركات الصناعية بتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٨ حسما لهذا الموضوع حيث ورد بها فى هذا الخصوص ما يلى :

ولما كانت الشروط الواجب توافرها فى هذه الشركات طبقا للقانون هى:-

أ- أن تكون الشركة من شركات الأموال المنصوص عليها بالمادة (١١٧) .

ب- أن تكون من الشركات الصناعية.

ج-ان يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المعتمدة في هذا الشأن .

لذلك فقد وجهت المصلحة النظر الى ما يلي:

(أ) **الشركة الصناعية بعد صدور قرار تأسيسها وقبل بداية الإنتاج :-**

تقدم الشركة المستندت التالية :

أ-صورة من قرار تأسيس الشركة ونظامها الأساسي .

ب-مستند رسمي يفيد قيد الشركة بالسجل الصناعي طبقا لأحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧٧ في شأن السجل الصناعي .

ج-اقرار من عضو مجلس الإدارة أو المدير المسئول ومعتمد من أحد المحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بأن الشركة لديها دفاتر وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ولأحكام القانون رقم (١٥٧) لسنة ٨١ ولائحته التنفيذية .

د-وتبين عدد العاملين بالشركة وتتعهد بألا يقل عدد العاملين بالشركةالخاضعين للضريبة على المرتبات عن خمسين عاملا عند بدء الشركة وقبل بداية الإنتاج يقل عن خمسين عاملا - وتؤشر المأمورية المختصة على البطاقة الضريبية بما يفيد الإعفاء لمدة سنة .

وتقدم هذا الإقرار في كل سنة من السنوات التالية .

(٣) **عند بدء الإنتاج والسنوات خلال مدة الإعفاء :-**

أ-تقدم الشركة الإقرار المنصوص عليه في المادة ١٢١ ،١٢٢ من القانون حسب الأحوال في الميعاد المحدد بالقانون وطبقا للأوضاع المنصوص عليها بالمادتين ٥٩ ،٦٠ من اللائحة التنفيذية على أن يكون ضمن مشتملات الإقرار كشف ببيان عدد العمال ويشترط ألا يقل عددهم عن خمسين عاملا ويؤشر على البطاقة الضريبية بالإعفاء لمدة سنة

واحدة تتجدد سنويا لمـدة سنة واحدة عند تقديم هـذا الإقرار وذلك حتى تستكمل الشركة مدة الخمس سنوات التالية لبداية الإنتاج.

وينتفى الإعفاء اذا ثبت للمأمورية فقدان الشركة أحد الشروط المنصوص عليها طبقاً لما سبق ايضاحه .

(٣) شركات الأموال الصناعية بعد انتهاء مدة الإعفاء :-

لما كانت المادة (١١٢) من القانون المعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ١٩٨٣ . بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ تقضى بأن يكون سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال ٤٠٪ من صافى الأرباح الناتجة من عمليات التصدير سيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ .. ويعمل بهـذا الحكـم اعتبـارا مـن السـنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ نشر القانون فى ١٩٨٣/٧/٧ .

ب- التساؤل الثانى :

حول ما اذا ثبت لمصلحة الضرائب عدم توافر شرط عدم استخدام الشركة لخمسين عاملا فأكثر أو عدم احتفاظ الشركة بدفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة ، وذلك فى احدى السنوات خلال مدة الإعفاء :

- فهل سينتفى الإعفاء كلية - بمعنى خضوع الشركة للضريبة فى تلك السنة والسنوات التالية لها ؟

أم - ينتفى الإعفاء فى هذه " السنة وحدها على أن تستكمل الشركة مدة السنوات الخمسة التالية لبداية الإنتاج المنصوص عليها فى القانون ؟

ولا شك فإن الرأى الأخير يعتبر هـو الرأى الأرجح نظرا لأن النص صريح فى أن الإعفاء يسرى لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج .

جـ- التساؤل الثالث :

حول مدى سريان هذا الإعفاء فى حالة اندماج شركة أشخاص فى شركة أموال صناعية ، أو تحويل شركة الأشخاص الى شركة أموال صناعية .

وقد افتت ادارة الفتوى لوزارة المالية بفتواها رقم ١٠٠٢ بتاريخ ١٩٨٨/١٠/٣ (ملف رقم ٧٧٨/١/٤) بما يلى :

(١)اعفاء المنشآت الفردية وشركات الأشخاص الصناعية التى تحولت الى شركة أموال صناعية ، على أن تحسب فترة الإعفاء من تاريخ تحولها الى شركات أموال صناعية ولمدة خمس سنوات بعد هذا التاريخ اذا ما توافرت لها شروط الإعفاء سالفة الذكر .

(٢)اعفاء شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة التى تغير شكلها القانونى الى شركة مساهمة ، وعلى أن تحسب فترةالإعفاء كذلك من تاريخ تحولها الى شركات أموال صناعية وليس من تاريخ بداية الإنتاج بالشكل القانونى الجديد وذلك لسابقة انتاجها بالشكل القديم الذى تغير الى شركات أموال صناعية .

(٣)اعفاء النشاط الصناعى المستقل فى شركات الأموال المتعددة الأغراض مع قصر الإعفاء على النشاط الصناعى وحده .

(٤)إن عدم نظامية الدفاتر يترتب عليها عدم التمتع بالإعفاء .

وقد وافقت مصلحة الضرائب على الفتوى المشار اليها بتاريخ ١٩٨٩/١/١٩ واصدرت بمضمونها تعليماتها التفسيرية رقم (١) للمادة ١٢٠فقرة (٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإعفاء شركات الأموال الصناعية وذلك بتاريخ ١٩٨٩/٣/٩ .

واذا كان هناك اتفاق على ما انتهت اليه فتوى مجلس الدولة المشار اليها لاتفاقها مع التفسير السليم للقانون فيما انتهت اليه بالبنود ١،٣، ٤ سالفى الذكر ، الا أن هناك خلاف على ما انتهت اليه الفتوى بالبند (٢) . وذلك لأن الإعفاء الوا رد بالمادة ١٢٠بند (٨) قد شمل بصريح النص أرباح الشركات الصناعية ولم يقصر ذلك الإعفاء على شركات المساهمة .

ولما كانت هذه المادة قد وردت ضمن الكتاب الثانى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والخاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال ، وقد أخضعت المادة ١١١ من القانون بالبند (١) منها لهذه الضريبة شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة . وبالتالى فإن الإعفاء من الضريبة الوارد بالمادة ١٢٠ بند (٨) يشمل أرباح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال بمختلف أنواعها ، وليس أرباح

شركات المساهمة فقط ، وذلك اذا ما توافرت باقى الشروط التى حددها هذا البند لإستحقاق الإعفاء .

وتأسيسا على ذلك فإن شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة شانها في ذلك شأن شركات المساهمة . التى تقام بعد العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتستخدم خمسين عاملا فأكثر ولديها دفاتر وحسابات تتمتع بالإعفاء من الضريبة على أرباح شركات الأموال لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج بشكلها الأصلى ، وليس من تاريخ تحولها الى شركات مساهمة مثلما انتهت اليه الفتوى التى وافقت عليها مصلحة الضرائب .

٣- **تخفيض سعر الضريبة** :

اعطى المشرع بموجب البند (أ) من المادة رقم ١١٢ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ سعراً تفصيليا للضريبة على أرباح شركات الأموال الصناعية ، حيث تم تحديد سعر الضريبة بنسبة ٣٢٪ من صافى الربح الخاضع للضريبة (على عكس سعر الضريبة على الانشطة التجارية والتى تبلغ ٤٠٪) .

٤/٢ نظره وموازنة بين للحوافز الضريبية المرتبطة بتنظيمات الأعمال الصناعية

فى ضوء دراسة موقف المشرع الضريبى تجاه الحوافز الضريبية المرتبطة بتنظيمات الأعمال المختلفة (منشأة فردية ، شركات أشخاص ، شركات أموال) والتى تزاول نشاطاً صناعياً ، يرى المؤلف ما يلى :-

١- إن هناك مغايره فى المعاملة الضريبية بين الممولين - الإشخاص الطبعيين - الذين يزاولون نشاطاً صناعياً نتيجة تطبيق نص المادة (٣٠) من القانون ، والمادة (١٦) من الائحة التنفيذية للقانون . ويمكن إيضاح ذلك فى ضوء الحالتين التاليين :-

(١) أ ، ب ، ج شركاء متضامنين فى شركة تضامن صناعية بلغ أرباحها فى نهاية عام ١٩٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى .

(٢) يمتلك أحد الممولين منشأه فردية حققت صافى ربح من نشاطها الصناعى فى نهاية علم ٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

	الحالة (١)			الحالة (٢)
	(أ)	(ب)	(جـ)	
صافى الربح	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
وعاء الضريبة				
١ - يدخل الثمانية الاف جنيه الأولى بالكامل في الوعاء	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢ - يدخل ٨٠ ٪ من الباقى فى الوعاء				١٢٨٠٠ (١٦٠٠٠ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$)
اجمالى وعاء الضريبة	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٨٠٠
		٢٤٠٠٠		

يتضح من الجدول السابق أن الشركاء في ظل شركة التضامن يخضعون للضريبة عن كامل صافى أرباحها فيها ، أما الممول فى المنشأة الفردية فإنه يتمتع بالميزه الضريبية بخصم ٨٠٪ من المبلغ الذى يزيد عن الثمانية آلاف جينه الاولى .

تأسيساً على ذلك فإن الممول في المنشأة الفردية يكون قد استفاد بالميزه التى قررها المشرع الضريبى ، في حين حرم الشركاء المتضامنين الثلاثة من تلك الميزه ، مما يجعل القانون مفتقداً لتحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة الذى يعد اساس تحقيق العدالة الإجتماعية والتى تعتبر الأساس في قيام النظام الضريبى ، وفى هذا الصدد تنص المادة (٣٨) من الدستور على أن النظام الضريبى يقوم على العدالة الإجماعية .

فهذا النص يمثل ميزه حقيقية للمنشآت التى تحقق أرباحاً كبيرة ولكنه لا يعود بأية مزايا على أصحاب المنشآت التى تحقق أرباحا لا تتجاوز ٨٠٠٠ جنيه ، حيث تدخل تلك الأرباح بالكامل فى وعاء الضريبة .

ومن هنا فقد ذهب العديد من الكتاب الى أهمية أن ينص المشرع على أن ينصرف مبلغ الثمانية آلاف جنيه الأولى الى المنشأة ككل سواء كانت فردية أو شركة اشخاص وليس لكل شريك على حدة ، وذلك حتى تتحقق المساواة بين الممول الفرد و الشريك فى شركة الأشخاص من حيث خضوع أرباح كل منهما للضريبة .

٢-المغايره فى المعاملة الضريبية للنشاط الصناعى بين المنشآت الفردية وشركات الأشخاص (التى تخضع أشخاصها للضريبة الموحدة) وبين شركات الأموال (الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال) .

ويترتب على ذلك عديد من الآثار السلبية أهمها :- أ- عدم تحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة ، وعدم وجود عدالة أفقية بين المشروعات الصناعية التى تأخذ شكل منشآت فردية وشركات أشخاص وبين تلك التى تأخذ شكل شركات أموال . فليس هناك مساواه بين الأشكال القانونية التى تزاول الأنشطة الصناعية .

ب - عدم تحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة والعدالة بين تلك التنظيمات فيما يتعلق بسعر الضريبة، حيث بينما يخضع الممولين من أصحاب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص كضريبة تصاعدية (فد يصل سعرها الى شريحة عليا تصل الى مايزيد عن ٤٨٪ على ما يزيد من ٦٨٠٠٠ جنيه عن صافى ربح الممول) فإن سعر الضريبة على أرباح شركات الإموال يبلغ ٣٢٪ من صافى أرباح شركة الأموال الصناعية ، تأسيساً على ذلك يتعين توحيد المعاملة الضريبية بين كل من المنشآت الفردية وشركات الأشخاص الصناعية وبين شركات الأموال الصناعيةمن حيث سريان الإعفاء الضريبى الخمسى المقرر بنفس الضوابط والشروط المقررة فى البند الثامن من المادة ١٢٠من القانون .

الفصل الثالث

الحوافز الضريبية المرتبطة بنشاط التصدير

مقـــــدمــــة

تحتل صناعات التصدير مكان الصدارة الجوهرية من بين الأهداف التى تسعى الدولة لتحقيقها ، ولعل أهمية ذلك ترجع لوجود عجز مستمر فى الميزانية التجارية للدولة ، والنقص الواضح فى الموارد الأجنبية لذلك كان من الإهمية بمكان منح حوافز ضريبية لتنظيمات الأعمال التى تهدف الى مزاولة أنشطة التصدير . .

يهتم هذا الجزء بدراسة (المعاملة الضريبية للنشاط التصديرى فى ظل قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، ومدى أهمية الحوافز المرتبطة به وانعكاساتها على تنشيط أو اعاقة النشاط التصديرى وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تخطيط ذلك الجزء على النحوالتالى .

١/٣ طبيعة النشاط التصديرى .

٢/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح نشاط التصدير فى تنظيمات الأعمال المتخذة شكل منشأة فردية أو شركات أشخاص .

٣/٣ الحوافز الضريبية المرتطة بارباح نشاط التصدير فى تنظيمات الأعمال المتخذة شكل شركة أموال .

٤/٣ الحوافز الضريبية لنشاط التصدير فى تنظيمات الأعمال المختلفة المقرره فى القانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٨ والقانون ٥٩ لسنة٧٩ .

٥/٣ موازنة بين الحوافز الضريبية المرتبطة بتنظيمات الأعمال التى تزاول نشاط التصدير

٣/١ طبيعة النشاط التصديرى.

تعتبر قضية تشجيع الصادرات من أهم قضايا الدول النامية بوجه عام ، وبصفة خاصة ولا شك ان الضرائب تلعب دورا كبيرا فى تنشيط وتنمية نشاط التصدير .

وقد يقوم النشاط التصديرى بصفة اساسية على ممارسة تنظيم الأعمال لنشاط صناعى وتصريف منتجاته الصناعية التى يقوم بإنتاجها للخارج عن طريق التصدير ، ومن ناحية أخرى قد يقوم ذلك النشاط على مزاولة تنظيم الأعمال لنشاط تجارى (شراء منتجات من الغير) وتصريفها للخارج عن طريق التصدير ، ومما لا شك فيه أن كلا التنظيمين يمارسان نشاط التصدير ، الاأن التنظيم الأول يمكن له التمتع بكافة الحوافز الضريبية المقرره للنشاط الصناعى السالف الإشارة اليها بجانب تلك الحوافز المقررة لنشاط التصدير ، فى حين ان التنظيم الثانى يتمتع فقط بتلك الحوافز المرتبطة بنشاط التصدير .

٣/٢ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح نشاط التصدير فى تنظيمات الأعمال المتخذة شكل منشأة فردية أو شركة اشخاص.

اشارت المادة (٣٠) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩١ للمعاملة التفضيلية لأرباح المنشآت التى تزاول نشاط التصدير والتى تدخل ضمن ايرادات النشاط التجارى والصناعى الذى يعد أحد مصادر الدخل الخاضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين . حيث قضت تلك المادة بأنه بالنسبة لأرباح المنشآت عن نشاطها التصديرى فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية الاف جينه الأولى من صافى الربح وما يزيد عن ذلك القدر يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٧٠٪ .

كذلك نصت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه فى تطبيق حكم الفقره الثالثة من المادة (٣٠) من القانون بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير ما يدخل منها فى وعاء الضريبة بالنسبة الممول الفرد أو الشريك فى شركات الأشخاص بحسب الأحوال الثمانية الاف جينه الأولى من صافى ربح الممول أو الشريك وما يزيد عن ذلك يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٨٠٪ للنشاط الصناعى و٧٠٪ لنشاط التصدير .

يوضح نص المادة (٣٠) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعين (الممولين) فى تنظيمات الأعمال ذات النشاط الصناعى على النحو التالى :-

١- الممول الفرد فى المنشأة الفردية

يدخل فى وعاء الضريبة للممول الفرد من صافى ربح منشأته الفردية الصناعية " من مجموع صافى أرباحه من منشآته الفردية ثمانية الاف جينه الأولى وما يزيد عن ذلك يدخل منها فى وعاء الضريبة نسبة ٧٠٪

٢- الممول الشريك فى شركة أو أكثر من شركات الأشخاص.

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول الثمانية الاف جنيه الأولى من نصيبه فى ربح الشركة أو الثمانية الاف جنيه الاولى من مجموع أنصبته فى أرباح الشركات التى يشارك فيها ، ومايزيد عن الثمانية الاف جنيه الأولى يدخل فى وعاء الضريبة بنسبة ٧٠٪ من تلك االزيادة .

٣- الممول صاحب المنشآت الفردية و المشارك بشركة أو أكثر من شركات الأشخاص

يدخل فى وعاء الضريبة لهذا الممول من مجموع أرباحه من منشآته الفردية أو أنصبته من أرباح الشركات التى يشارك فيها الثمانية الاف جنيه الأولى من مجموع تلك الأرباح ، وما يزيد عن ذلك فإنه يدخل فى وعاء الضريبة ٧٠٪ من تلك الزيادة .

ويوضح القانون واللائحة التنفيذية كيفية المعاملة الضريبية لمبلغ الثمانية الاف جنيه الاولى ، حيث تطبق نفس الأمثلة العملية السالفه أيضاً بالنسبة للمنشآ ت الفردية أو شركات الأشخاص التى تزاول نشاطاً صناعياً ، الا أنه بالنسبة لنشاط التصدير فإن ما يزيد عن الثمانية الاف جنيه الأولى للممول الفرد أو الشريك يدخل للوعاء بنسبة ٧٠٪ ، الا ان التساؤل الذى يطرح فى هذا المقام كيفية المعاملة الضريبية لأرباح النشاط الصناعى والتصديرى فيما لو مارست المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص نشاط التصدير بجانب النشاط الصناعى فى نفس الوقت . ويتم الإجابة على ذلك التساؤل من خلال المثالين الافتراضين التاليين :-

١-ممول متزوج ويعول يمتلك منشأتين فرديتين يعد عن كل منهما حسابات مستقلة ، وقد حققت الأولى فى نهاية العام صافى أرباح صناعية مقدارها ٣٠٠٠٠ جنيه ، بينما حققت الثانية فى نهاية العام صافى أرباح تصديرية صافية مقدارها ٢٠٠٠٠ جينه .

المطلوب تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة .

الحـل

يدخل فى الوعاء الضريبى للممول الثمانية الاف جنيه الأولى فقط ، وذلك بعد أن يتم تنسيب تلك الثمانية آلاف جنيه الأولى بين النشاطين الصناعى والتصديرى حسب مساهمة كل منهما فى مجموع صافى ربح الممول عن النشاطين معاً :-

حيث يخص النشاط الصناعى = ٨٠٠٠ × $\frac{٣٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ = ٤٨٠٠ جنيه تدخل بالكامل ، اما باقى أرباح النشاط الصناعى ومقداره ٢٥٢٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠- ٤٨٠٠) فإنه يضرب فى ٨٠٪ = ٢٠١٦٠جنيه .

أما مايخص النشاط التصديرى =٨٠٠٠ × $\frac{٢٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$=٣٢٠٠وهى تدخل بالكامل ، اما باقى أرباح النشاط التصدير ى ومقداره ١٦٨٠٠ جينه فيضرب فى ٧٠٪ = ١١٧٦٠ جينه .

بالتالى يكون وعاء الضريبة لهذا الممول

(٤٨٠٠ + ٢٠١٦٠) + (٣٢٠٠ + ١١٧٦٠)

٢٤٩٦٠ + ١٤٩٦٠	= ٣٩٩٢٠ جنيه .
يخصم إعفاء أعباء عائلية	= ١٩٢٠ جنيه .
وعاء الضريبة	= ٣٨٠٠٠ جنيه .

سوف يختلف فى الربح الخاضع للضريبة بطبيعة الحال عما تقدم لوتم خصم الثمانية الاف جنيه الأولى من صافى ربح النشاط الصناعى فقط ، أو صافى الربح التصديرى فقط .

مثال (٢)

ممول متزوج شريك فى نشاط تجارى ، وشريك فى نشاط صناعى ، وله منشأة تعمل فى مجال التصدير ، فإذا ما كان نصيب ذلك الممول فى نهاية العام من صافى الربح مايلى :-

١٥٠٠٠ من نشاطه التجارى.

٢٠٠٠٠ من نشاطه الصناعى .

٣٠٠٠ من نشاط التصدير .

المطلوب تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة لذلك الممول .

الحل

يتم التوصل الى صافى ربح الممول باتباع ما يلى :-

١- صافى ربح الممول عن النشاط التجارى ومقداره ١٥٠٠٠ جنيه تدخل فى وعاء الضريبة بالكامل .

٢- الثمانية آلاف جنيه الأولى تدخل بالكامل بعد تنسيبها بين نشاطى الصناعة والتصدير بنسبةمساهمة كل منهما فى مجموع صافىربح النشاطين أى بنسبة $\frac{٢٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ للصناعى، $\frac{٣٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠}$ للتصديرى ،أى بنسبة ٤٠٪ للصناعى (بمقدار ٣٢٠٠) ، وبنسبة ٦٠٪ للتصديرية (بمقدار ٤٨٠٠ جنيه)

٣- الباقى من أرباح النشاط الصناعى = ٢٠٠٠٠ - ٣٢٠٠ = ١٦٨٠٠ جنيه .

وتضرب فى ٨٠٪ = ١٣٤٤٠ جنيه .

٤- الباقى من أرباح النشاط التصديرى = ٣٠٠٠٠-٤٨٠٠ = ٢٥٢٠٠ جنيه .

وتضر ب ٧٠٪ = ١٧٦٤٠ جنيه .

٥- بالتالى تكون الأرباح الخاضعة للضريبة لهذا الممول على النحو التالى :-

نشاط تجارى	نشاط صناعى	نشاط تصديرى
↓	↓	↓
١٥٠٠٠	(٣٢٠٠+١٣٤٤٠+١٦٦٦٤٠)	٤٨٠٠+١٧٦٤٠=٢٢٤٤٠ جنيه.

وعاء الضريبة = ١٥٠٠٠+ ١٦٦٤٠ + ٢٢٤٤٠+ =٥٤٠٨٠

(-)

أعباء عائلية ١٦٨٠

٥٢٤٠٠

٣/٣ الحوافز الضريبية المرتبطة بأرباح نشاط التصدير لشركات الأموال

أعطى المشرع الضريبي معاملة تمييزية خاصة لتنظيمات الاعمال ذات النشاط التصديرى الذى يعتمد على تصريف منتجات . الشركة الصناعية عن طريق التصدير ، حيث يتمثل الحافز الضريبى فى الإعفاء الخمسى المقرر عند توافر شروط وضوابط معينة أشار اليها المؤلف سابقاً وتطبيقاً لنص البند الثامن من المادة ١٢٠ من القانون . وبطبيعة الحال لا تستفيد شركات الأموال التى تقوم بنشاط التصدير اعتمادا على شراء منتجات من الغير وتصديرها للخارج من الإعفاء الخمسى المقرر فى المادة (١٢٠) لأنها افتقدت شرط اساسى هو انها شركة غير صناعية .

الا أن جميع شركات الاموال التى تعمل بنشاط التصدير تتمتع بحافز ضريبى هام هو سريان سعر ضريبى منخفض نسبيا على صافى أربح النشاط التصديرى - وهو سعر نسبى يبلغ ٣٢ ٪ ، وهو أقل بطبيعة الحال من السعر الضريبى على النشاط التجارى الذى يبلغ ٤٠٪ ، فى حين يخضع الدخل الخاضع للضريبة الموحدة على صافى ربح التصدير (شركات الأشخاص أوالمنشآت الفردية) الى سعر ضريبى تصاعدى قد يصل الى ٤٨٪ .

٤/٣ الحوافز الضريبية النشاط التصدير فى تنظيمات الأعمال المختلفة المقرره فى القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ والقانون ٥٩ لسنة ٨٩ .

تتمتع كافة المشروعات التى تزاول نشاط صناعى أو تصديرى أو خدمى المقامة فى ظل قانون الإستثمار الصادر رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ بالحوافزالمقرره فى هذا القانون ودون النظر الى الكيانات التنظيمى أو الشكل القانونى للمشروع (فردى ، شركة أشخاص شركة أموال) تطبيقا لأحكام المواد ٦ ، ٧ ، ١١ ، ١٢، ١٥، ١٦ ، من القانون هذا من جهة .

ومن جهة أخرى فإن منح الإعفاءات الضريبيةالمنصوص عليها فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة الصادر برقم ٥٩لسنة ٧٩ يتوقف على مزاولة النشاط داخل المجتمع العمرانى ، حيث أنه اعفاء مكانى دون نظر لطبيعة تلك المشروعات وما إذا كانت صناعية أو تجارية أو خدمية .

دوريا رقم ١٤ لسنة ٩٢ متضمنا سريان الإعفاءات المنصوص عليها في القانون على مبيعات المشروعات الصناعية ، سواء تمت داخل المجتمع العمراني أو من خلال منافذ بيع مقامة خارج نطاق المجتمع العمراني ، بشرط ان يتم البيع بسعر المصنع دون أضافات .

أما فيما يتعلق بالمشروعات التى تزاول نشاط التصدير عن طريق مقر لها بأحد المجتمعات العمرانية الجديدة ، فقد ثار خلاف واضح في تمتع تلك المشروعات بالإعفاءات المقرر بالقانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ ، حيث رأت مصلحة الضرائب في بداية الأمر أن نشاط التصدير سيتم خارج المجتمع العمراني .وهو بهذا الوصف لا يستحق الإعفاء المقرر بالقانون.

ولما كان هذا الأثر يترتب عليه وضع خطير وغريب في نفس الوقت ، حيث يسمح بإعفاء المنشآت التى تزاول نشاط الإستيراد دون التصدير ، لذلك عرض الأمر على ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة وقررت (بتاريخ ٩١/١/١٣ برقم ٨٨٣/١/٤) أنه :-

" يكفى للإفادة من تلك الإعفاءات المقرره بالمادتين ٢٤ ،٢٥ من قانون المناطق العمرانية الجديدة بصفة أصلية وأساسية أو القيام ببعض الأعمال في الإستيراد والتصدير في المجتمع العمراني الجديديقوم بالقطع على الاقل ببعض الاعمال المتعلقة بذلك النشاط في المجتمع العمراني الجديد ، مما انما يتوافر معه في شأنها مناط التمتع بهذه الإعفاءات الضريبية " .

فنشاط التصدير يعفى وفقاً للمادة (٢٤) من القانون طالما تزاوله المنشأه العاملة في المجتمع العمراني بصفة أصلية ، بينما تذهب مصلحة الضرائب رغماً عن ذلك الإعفاء نشاط التصدير الذى تقوم به الشركات الصناعية العاملة في هذه المحتمعات ولا تتمتع به الشركات التجارية (تطبيقاً للكتابين الدوريين رقمى ٨ ،١٠ لسنة ٩٢) .

٥/٢ موازنة بين الحوافز الضريبية المرتبطة بتنظيمات الأعمال التي تزاول التصدير

في ضوء دراسة موقف المشرع الضريبي تجاه الحوافز الضريبة المرتبطة بتنظيمات الأعمال التى تزاول نشاط التصدير (منشأة فردية ، شركة أشخاص ، شركة أموال) يرى المؤلف ما يلى :-

١-ان هناك مغايره فى المعاملة الضريبية بين الممولين - الأشخاص الطبيعيين - الذين يزاولون نشاط التصدير نتيجة تطبيق نص المادة (٣٠) من القانون ، والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، ويمكن ايضاح ذلك فى ضوء الحالتين التاليتين :-

أ-يمتلك أحد الممولين منشأة فردية حققت صافى ربح من نشاط التصدير فى نهاية عام ٩٥ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

ب-أ ،ب ،ج شركاء متضامنين فى شركة تضامن تزاول نشاط التصدير بلغ أرباحها فى نهاية عام ٩٥ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى .

الحــــل

البيان	الحالة (١)			الحالة (٢)
	أ	ب	ج	
صافى الربح	٨٠٠٠		٠	
وعاء الضريبة	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
١- يدخل الثمانية الاف جنيه الأولى بالكامل فى الوعاء		٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢- يدخل ٧٠٪ من الباقى فى الوعاء				١١٢٠٠(١٦٠٠٠×٧٠٪)
وعاء الضريبة	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٩٢٠٠
		٢٤٠٠٠ج		١٩٢٠٠ج

من الجدول السابق يتضح ان الشركاء فى ظل شركة التضامن يخضعون للضريبة عن كامل صافى أرباحهم فيها ، اما الممول فى المنشأة الفردية فإنه يتمتع بالميزة الضريبة بخصم ٧٠٪ من المبلغ الذى يزيد عن الثمانية آلاف جنيه الأولى .

تأسيساً على ذلك فإن الممول فى المنشأة الفردية يكون قد استفاد بالميزه التى قررها الضريبى ، فى حين حرم الشركاء المتضامنين الثلاثة من تلك الميزة ، مما يجعل القانون مفتقدا لتحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة الذى يعد أساس تحقيق العداله الإجتماعية والتى تعتبر الأساس فى قيام النظام الضريبى ، وفى هذا الصدد تنص المادة (٣٨) من الدستور على ان النظام الضريبى ، وفى هذا يقوم على العدالة الإجتماعية .

فهذا النص يمثل ميزة حقيقة للمنشآت التى تحقق أرباحاً كبيرة) .

فهذا النص يمثل ميزة حقيقة للمنشآت التى تحقق أرباحاً كبيرة) .

ولكنه لا يعود بأية مزايا علـى أصحاب المنشآت التـى تحقـق أرباحـا لا تتجاوز ٨٠٠٠ جينـه ، حيث تدخل تلك الأرباح بالكامل فى وعاء الضريبة .

ومن هنا فقد ذهب العديد من الكتاب الى أهمية ان ينص المشرع على ان ينصرف مبلغ الثمانية آلاف جينه الأولى الى المنشأة ككل سواء كانت فردية أوكانت شركة اشخاص وليس لكل شريك على حدة ، وذلك حتى تتحقق المساواه بين الممول الفرد والشريك فى شركة الأشخاص من حيث خضوع ارباح كل منهما للضريبة .

٢-المغايرة فـى المعاملـة الضريبيـة للنشـاط االتصديـرى بـين المنشـآت الفرديـة وشـركات الأشخاص (التى يخضع أشخاصها للضريبـة الموحـدة وبين شـركات الامـوال (الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال) ويترتب على ذلك عديد من الأثار السلبية أهمها :-

أ- عدم تحقيق مبدأ العمومية فى الضريبة والعدالـةبين تلـك التنظيماتت فيما يتعلـق بسعر الضريبة ، حيث بينما يخضع الممولين من أصحاب المنشآت الفردية وشركات الأشـخاص لضريبة تصاعدية (قد يصل سعرها الى شريحة عليا تصل الى ما يزيد عن ٤٨٪ على مايزيد عن ٦٨٠٠٠ جنيه من صافى ربح الممول ، فإن سعر الضريبةعلى أرباح شركات الأمـوال يبلغ ٣٢٪ من صافى أرباح شركة الأموال التى تزاول نشاط التصدير .

٣-نظراً لأهمية التصدير لأغراض اصلاح المسار الإقتصادى عن طريـق اصلاح المـيزان التجارى يقترح اعفاء نشاط التصدير مـن جميـع الضرائـب والرسوم سـواء قـامت بينها منشآت فردية أم شركات أشخاص أم شركات أموال ،لا سيما بعد انضمام مصر الى اتفاقية الجات هذا من جهة ، ومن جهة أخـرى مسايرة للمشرع الضريبى بشأن الضريبة العامة على المبيعات والتىفرضت على مبيعات التصدير سعر صفر ، اى ليـس هنـاك ضريبـة مبيعات على مبيعات التصدير .

الفصل الرابع

الحوافز والإعفاءات الضريبية للمنشآت العاملة

فـــى المجتمعـــات العمـــرانيـــة الجـــديـــدة

مقـــدمـــة

" عرفت المادة الأولى من القانون رقم ٥٩ لسنة المقصود بالمجتمعات العمرانية الجديدة بأنها :

" كل تجمع بشرى متكامل يستهدف خلق مراكز حضارية جديدة ، تحقق الإستقرار الإجتماعي والرخاء الإقتصادى(الصناعى والزراعى والتجارى وغير ذلك من الأغراض) بقصد اعادة توزيع السكان عن طريق اعداد مناطق جذب مستحدثة خارج نطاق المدن والقرى القائمة ":

وقد نص القانون فى مادته السابعة والعشرين على انشاء هيئة تسمى هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة تكون لها شخصية اعتبارية مستقلة تسرى فى شأنها احكام قانون الهيئات العامة .

وقد تضمن هذا القانون عديد من التيسيرات المالية والضريبية ، وقد وردت الإعفاءات الضريبية فى المواد من ١٨ – ٢٦ من القانون ، ولا شك أن هناك عديد من المشاكل العملية التى واجهت تطبيق تلك الإعفاءات .

يهتم هذا الجزء بدراسة الإعفاءات وصور الحوافز الضريبية المرتبطة بالمنشآت العاملة وفقاً لقانون المناطق العمرانية الجديدة والمشاكل التى واجهت تطبيق تلك الإعفاءات واقتراح الضوابط وأسس العلاج المناسبة لها .

تحقيقاً لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الإجزاء التالية :-

١/٤ الإعفاءات الضريبية للمشروعات الخاضعةللقانون ٥٩ لسنة ٧٩ .

٢/٤ المشاكل العملية التى واجهت تطبيق الإعفاءات وطرق تلافيها .

٤/١ الإعفاءات الضريبية للمشروعات الخاضعة للقانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩

بوجه عام وردت الإعفاءات الضريبية فى الفصل الخامس من القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ ، حيث وردت فى ثمانية (مواد ١٨ حتى ٢٦) منها ما يرتبط بمجال الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل ، الضرائب العقارية) ، ومنها ما يتعلق بمجال الضرائب غير المباشرة (الضرائب الجمركية والضرائب على الواردات ،واعفاءات القروض من الضرائب والرسوم ، بالإضافة الى الإعفاءات من رسوم الشهر العقارى والدمغة) . ويمكن تحديد تلك الإعفاءات على وجه الحصر على النحو التالى :-

١_ الإعفاءات من الضرائب الجمركية :-

حيث تنص المادة (١٨) من هذا القانون على ما يلى :-

" تعفى الهيئة هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة _ والإفراد والشركات والجهات المتعاقدة معها من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم على الواردات اللازمة للمشروعات المتعلقة بإنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة وذلك طبقاً للأحكام الواردة فى القانون رقم ٦٢ لسنة ٧٤ فى شأن بعض الأحكام الخاصة بالتعمير وتعديلاته :-

وقد حدد قرار وزير التعمير والمجتمعات العمرانية الجديدة رقم ١١١ لسنة ٥٩ لسنة٧٩ الجهات التى تتمتع بالإعفاء وشروطه ومن أهم تلك الشروط والضوابط مايلى :-

أ - عدم سريان الإعفاء على سيارات الركوب العادية .

ب-يشترط لإستحقاق الإعفاء الجمركى أن يكون المشروع محققا لأهداف التعمير ومتمشيا مع خطة الوزارة ، وفى هذا الصدد اعتبرت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة" إن الموافقة على تخصيص مساحة للشركة داخل المجتمع العمرانى الجديد ،و تعديل مركزها ومحلها القانونى اليه يؤكد أهمية المشروع للمجتمع العمرانى ، واستحقاقه للإعفاء الجمركى .

ج-أن تصدر بذلك توصية من اللجنة المختصة ، ويقصد بها لجنة الإعفاءات الضريبية والجمركية بوزارة التعمير وفقا لأحكام القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، على ان يظل قرار هذه اللجنة مجرد توصية لمصلحة الجمارك لها أن تأخذ بها وتقرر الإعفاء أو ترى خلاف ذلك وفقا للقانون .

٢- الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم للفوائد المستحقة على القروض والتسهيلات الإئتمانية :-

حيث تنص المادة (١٩) من ذلك القانون على مايلى :-

الفوائد المستحقة على القروض والتسهيلات الإئتمانية التى تمنح للهيئة لتمويل المشروعات الخاضعة لأحكام هذا القانون " وهذا الإعفاء يقتضى تطبيقه توافر عدة شروط هى :-

أ-ان يكون التعامل فى هذه القروض والتسهيلات الإئتمانية مع الهيئة العامة للمجتمعات العمرانية الجديدة .

ب-أن تكون هناك فوائد تستحق من هذه القروض والتسهيلات الإئتمانية على الهيئة العامة.

ج-أن يكون الغرض من تلك القروض والتسهيلات الإئتمانية هو تمويل المشروعات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ .

٣-اعفاء الأعمال التى يقوم بها المقاولون الأصليون ومن الباطن والإستشاريون :-

وفى هذا الصدد تنص المادة (٢١)على مايلى :-

تطبق الأحكام الواردة فى كل من ا لقانون المنظم لاستثمار المال العربى والاجنبى والأجنبى والمناطق الحرة والقانون الخاص بالتعمير وتعديلاتهما على الإعفاءات الضريبية المقررة وذلك بالنسبة لما يقوم به المقاولون الإصليون والمقاولون من الباطن والإستشاريون من أعمال تنفيذا لأحكام هذا القانون .

٤-الإعفاء من الضرائب العقارية :-

تنص الماد (٢٢) من القانون على ما يلى :-

" يعفى شاغلوا العقارات التى تقام فى المجتمعات مما يكون مستحقا عليهم من الضريبة على العقارات المبنية ، ومن الضرائب والرسوم الإضافية المتعلقة بها أيا كانت تسميتها أو مصدر فرضها ، وذلك لمدة عشرة سنوات من تاريخ اتمام العقار وصلاحيته للإنتفاع فى الغرض المنشىء من أجله متى تم ذلك فى المواعيد التى يحددها مجلس الهيئة أو يتضمها العقد المبرم مع ذوى الشان .

من تلك المادة يتضح مدى تمتع شاغلو العقارات المقامة فى المجتمعات العمرانية الجديد بإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية ، وذلك بالنسبة لما يكون مستحقا عليهم من

الضرائب أو الرسوم لمدة عشرة سنوات من تاريخ اتمام العقار وصلاحيته للإنتفاع به فى الغرض الذى أنشىء من أجله "

كذلك تنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أنه " تعفى الأراض الواقعة حول المجتمع العمرانى – والتى يتم استصلاحها واستزراعها فى المواعيد التى يحددها مجلس إدارة اليهئة ويتضمنها العقد المبرم مع ذوى الشأن ، وذلك بقدرما يكون مستحقًا من ضريبة الأطيان ومن الضرائب والرسوم الإضافية المتعلقة أيا كانت تسميتها أو مصدر فرضها ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات من تاريخ جعل الأرض صالحة للزراعة وفقا لشهادة تصدر من الهيئة فى هذا الشأن "

ولا شك أن هذا النص قد تضمن أيضا نفس القيد الموجودة فى المادة السابقة من ناحية الإستفادة بذلك الاعفاء .

٥- الإعفاء من بعض الضرائب المباشرة على الدخل :-

وقد جاء هذا الإعفاء فى المادة (٢٤) من القانون والتى نصت على ما يلى :-

" مع عدم الإخلال بأية اعفاءات ضريبية – أفضل مقررة فى قانون اخر أو بالإعفاءات الضريبة المقررة لمادة (١٦) من القانون المنظم لإستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة والذى استبدل بعد ذلك بالقانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ قانون الإستثمار تعفى ارباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وملحقاتها وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج أو مزاولة النشاط بحسب الإحوال.

كذلك فقد نصت المادة (٢٥) من القانون على مايلى:-

" تعفى من الضريبة العامة على الإيراد ولذات المدة كافة الأوعية المعفاة من الضرائب النوعية "

ولا شك ان نص المادة للمادة (٢٤) ، (٢٥) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ قد تقرر فى ظل أحكام القانون(١٤) ، لسنة٣٩ وتعديلاته ، من ثم فقد جاءت نصوصه منسقة ومتفق مع أحكام القانون الأخير والذى لم يكن من بين نصوصه ضريبة تعرف بإسم الضريبة على أرباح

شركات الأموال ،حيث كانت تلك الشركات تخضع لإفراد وشركات الأشخاص للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وبوجه فقد استحدث القانون ١٥٧ لسنة ٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ الضريبة على أرباح شركات الأموال ، وكان الأحرى تعديل نص القانون ليتوافق مع القوانين المستحدثة .

نفس الأمر بالنسبة للضريبة العامة على الإيراد أو الدخل والتى ألغيت بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ٨١ (والخاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين) ، حيث يقتضى ذلك القانون الغاء نظام الضريبة المختلط وأصبح الطريق ممهد لتطبيق نظام الضريبة الموحدة بالكامل .

والأحرى تعديل نص المادة (٢٥) مثل المادة (٢٤) فى ضوء التغيرات المستخدمة التى جاءت بعد القانون ٥٩ لسنة ٧٩.

٥- الإعفاء من رسوم الشهر العقارى والتوثيق ورسم الدمغة :-

حيث تضمنت الفقرة الثانية من المادة (٢٦) من القانون على مايلى :-

اعفاء المحررات المتضمنة تصرف الهيئة العامة للمجتمعات العمرانية الجديدة فى الأراضى والمنشآت الداخلة فى تلك المجتمعات من رسوم الشهر العقارى والتوثيق ومن رسوم الدمغة "

وهذا يعنى أن كافة المحررات التى تتضمن تصرف الهيئة فى الأراضى والمنشآت الداخلة فى تلك المجتمعات محل القانون والتى يجب شهرها تعفى من تلك الرسوم المشار اليها بعاليه .

٢/٤ المشاكل العملية التى واجهت تطبيق اعفاءات القانون ٥٩ لسنة ٧٩ وطرق تلافيها

هناك عديد من المشاكل العملية التى واجهت تطبيق الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها فى القانون ٥٩ لسنة ٧٩ ويمكن ابراز أهمها فيمايلى :-

١- مشاكل اعفاء المقاولين الأصليين أو المقاولين من الباطن والمستشارين

على الرغم من وضوح نص المادة (٢١) والذى جاء مطلقاً للتطبيق على جميع الأشكال القانونية للمقاولين الأصليين ومقاول الباطن والاستشاريين ، الا ان مصلحة الضرائب قد فرقت بين الأشكال القانونية المرتبطة بالحصول على اعفاء نص تلك المادة ،

حيث أصدرت التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ٧٨ والتى حددت عديد من الضوابط المرتبطة بهذا الإعفاء على النحو التالى :-

أ-يتحدد الإعفاء وفقا لقانون استثمار رأس المال العربى والأجنبى رقم ٤٣ لسنة ٧٤ (والذى أستبدل بعد ذلك بقانون الإستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩) .

ب-تعفى العمليات التى تقوم بها شركات المقاولات أو بيوت الخبرة الإستشارية المصرية فى مجال التعمير أو فى نطاق المجتمعات العمرانية الجديدة بشرط أن تتخذ هذه الشركات شكل الشركة المساهمة .

ج-فى حال تعاون إحدى شركات المقاولات أو البيوت الإستشارية المصرية مع إحدى شركات أو بيوت الخبرة الأجنبية فى احدى العمليات المدرجة فى خطط وموازنات وزارة التعمير والمجتمعات العمرانية الجديدة أو احدى الجهات التابعة لها وإن يترتب على هذا التعاون توفر خبرة تقتضيها العملية أو تحقق أسلوبا متميزاً فى التنفيذ أو يسراً فى التمويل فإنه يشترط موافقة وزير التعمير والمجتعات العمرانية الجديدة مسبقا فى كل حالة على حدة.

د-يمسك لكل عملية حساب خاص وفقا للأنظمة المقررة .

ه- تدخل الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات المعفاه ضمن وعاء الضريبة على الدخل (الغيت بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣) بالنسبة لما يؤول منها الى الاشخاص الطبيعيين .

و-فى جميع الأحوال يجب تقدم الشركة طلبا الى اللجنة المختصة لنظر طلبات الإعفاء طبقا لقرار وزير التعمير والمجتمعات الجديدة لمراجعة هذه الطلبات للتوصية بالإعفاء متى انطبقت عليها الشروط والقواعد وتعتمد التوصية من الوزير المختص ، وتبلغ هذه القرارات الى الضرائب لنظرها وتقرير ما يلزم طبقا لما جاء بهذه التعليمات .

ولا شك أن مصلحة الضرائب بإصدارها التعليمات التفسيرية رقم ١ لسنة ٨٧ تكون وقعت فى خطأ اسناد ما ورد من احالة فى حكم المادة (٢١) من القانون ٥٩ لسنة٧٨ الى قانون استثما ر المال العربى والأجنبى رقم ٤٣ لسنة ٧٤ ،حيث قامت بالإسناد الى أحكام المادة (٣) من هذا القانون وهى لا تتعلق بالإعفاءات فى حين أن حجم الإسناد انما ترد على أحكام المواد ١٦ ، ١٧ ،١٨ من هذا القانون . وتلك المواد لا تشترط شكلا قانونيا

معينا وانما هى تنظم الإطار العام للإعفاءات فتلك الإشتراطات التى تضمنتها تعليمات مصلحة الضرائب تعتبر غير صحيحة من حيث ضرورة أن تتخذ شركات المقاولات شكل الشركات المساهمة .

وقد عرضت تلك القضية أيضا على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة من قبل وزارة الماليةحيث ورد رأ يها فى ٨٩/٥/١٨ حيث قررت عدم سريان حكم المادة (٢١) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ على حالة الممول الفرد (الشخص الطبيعى) الذى يزاول نشاطاً يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية (تقديم الإستشارات) عن أتعابه مقابل الأعمال الإستشارية التى قام بها لصالح مشروع من مشروعات التعمير بالتعاون مع أحد بيوت الخبرة الأجنبية .

وطبقا للبند التاسع من المادة (٣) من قانون التعمير فإنه يلزم لتمتع بيوت الخبره الفنية المصرية بالإعفاءات الضريبية أن تكون متخذه شكل الشركات المساهمة بالمساهمة مع بيوت خبرة أجنبية .

وقد وافقت مصلحة الضرائب على تلك الفتوى وأصدرت بشأنها تعليماتها التفسيرية رقم (١) لسنة ٨٩ فى شأن عدم تمتع الأشخاص الطبيعيين بالإعفاءات الضريبية المقررة بموجب المادة (٢١) .

تأسيساً على ذلك ووفقاً لفتوى الجمعية العمومية سالفة الذكر وطبقاً للبند التاسع من المادة الثانية من قانون الإستثمار فإنه يلزم توافر شرطين لتمتع بيوت الخبرة الإستشارية المصرية التى تعمل فى مجال التعمير والمجتمعات العمرانية الجديدة بالإعفاء من الضريبة هما :-

أ- أن تتخذ شكل الشركات المساهمة .

ب-أن يكون نشاط تلك الشركات من خلال المشاركة أو المعاونة مع شركات وبيوت الخبرة الأجنبية .

ولا شك أن تلك التعليمات المنظمة للضوابط المتعلقة بهذا الإعفاء تعد منتقدة للأسباب التالية :-

١-لم يتضمن القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ نص المادة (٣) من البند (٩) من القانون ٤٣ لسنة ٧٤ سالفة الذكر ،ومن هنا فتلك الفتوى غير صالحة للتطبيق على قانون الإستثمار .

٢-ورد في المادة الأولى من قانون الإستثمار أنه يعد من مجالات الإستثمار المتعلقة بمجال التعمير وبالتالى فإن أعمال الخبرة أو الإستشارات المصرية المتعلقة بعمليات التعمير تتمتع بالإعفاءات الضريبية الواردة بقانون الإستثمار .

٣-ان اشتراط شكل الشركة المساهمة للتمتع با لإعفاء غير وارد في قانون الإستثمار (لعدم تكرار المادة الثانية من القانون ٤٣ لسنة (٧٤) ، ولا عمل له ، حيث أن نص المادة الخامسة من القانون ٦٢ لسنة ٧٤ (بشأن بعض الأحكام الخاضعة بالتعمير) ، والمعدل بالقانون ١١٣ لسنة ٧٥ لم يشترط هذا الشرط أيضاً حيث نص على أن نتمتع بذات الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة السابقة العمليات التى تقوم بها شركات المقاولات او البيوت الإستشارية المصرية بالتعاون مع شركات أو بيوت خبرة أجنبية في المشروعات التى يكون فيها التعاون من مقتضيات التعمير .

ولذلك تطبيقا لذلك النص فيتمتع بالإعفاء نشاط تلك الشركات حتى و لم تتخذ شكل الشركات المساهمة .

٣-إن نص المادة (٢١) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ (والذى جاء بعد القانونين ٦٢ لسنة ٧٤ و٨٣ لسنة ٧٥) صريح وواضح في عدم اشتراط أعمال المقاولات أو الإستشارات من قبيل الشركات المساهمة .

وإنما جاء عاما في نصه ،ومنهم من ذلك أن كافة الأعمال التى يقوم بهاالمقاولين الأصليين أو من الباطن أو الإستشاريين يتمتع بالاعفاء الضريبيبشرك أن تكون من اعما لمنفذه خاضعةلأحكام قانون المجتمعات العمرانية الجديدة ،وذلك بغض اللنظر عن التعاون مع شركات وبيوت خبرة أجنبية .وكذلك يستحق الإعفانء لو قنام بيشاط المقاولات او الخبرات او الإستشارات شركات او افراد ولا يشترط التعاون أو الشتراك مع الأجنب

٣- مشاكل ضوابط وقواعد منح الإعفاءات الضريبية :-

تضمنت المادة (٢٤) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ ضوابط منح الإعفاء الضريبى للمنشآت والمشروعات التى تزاول نشاطها في أحد المجتمعات العمرانية الجديدة . ولا شك ان هناك

عديد من المشكلات التي نجمت عن تطبيق تلك القواعد يمكن تناولها على النحو التالي:-

أ - يتعين أن يكون مكان مزاولة النشاط أحد المناطق الخاضعة لأحكام القانون ٥٩ لسنة ٧٩ ، وقد أوضحت المادة (٩) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ أن تحديد تلك المناطق تصدر بقرار من رئيس مجلس الوزراء بعد موافقة المجلس بتخصيص الأراضي المملوكة للدولة التي يقع عليها الإختيار لإنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة ويكون هذا القرارملزما لجميع الوزارات والجهات والهيئات والأجهزة المعنية باملاك الدولة.

وقد صدرت عديد من القرارات الخاصة بإنشاء مناطق عمرانية جديدة (على سبيل المثال مدينة العاشر من رمضان ، مدينة السادات ، مدينة السادس من أكتوبر ، مدينة برج العرب الجديدة ، مدينة ١٥ مايو) ،ومن ثم تستفيد المشروعات اوالمنشآت العاملة في المدن بالمزايا والإعفاءات التي قررها القانون ٥٩ لسنة ٧٩ ، ولا يكفي أن تقام مدينة أو ينشأ تجمع عمراني معين حتى يستحق التمتع بهذا الإعفاء فتلك التجمعات العشوائية أوالمقامة في عدة مناطق متطرفة من عواصم المحافظات ، فالشرط الأساسي هنا أن تكون المدينة العمرانية أوذلك التجمع العمراني قد اعترف له المشرع بكيانه الجديد من خلال قرار رئيس الوزراء وبالنحوسالف البيان .

ب- اقتصار الإعفاء على أرباح المشروعات والمنشآت التي تزاول نشاطها في المناطق العمرانية الجديدة

استخدم المشرع تعبير المشروعات والمنشآت مما قد يشير الى وجود اختلاف فيما بين الإصطلاحين في حكم هذا القانون ،هذا ولم يحدد القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ تعريفا محددا لأي من هذين التعبيرين على خلاف ما صرح به قانون الإستثمار الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ٧٩ ، حين عرف المشروع بأنه " كل نشاط أيا كان شكله القانوني _ يدخل في أوجه الإستثمار .. " وتوفق عليه الهيئة طبقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها ..... "

لذلك يرى البعض أن المشروع والمنشأة لفظان مترادفان استخدمها المشروع للتعبير عن الأرباح التي تحققها هذه الأشكال التنظيمية دون الحاجة الى مدلول خاص بكل منهما ، إذ يهدف المشرع الى اعفاء هذه الأرباح أيا كان الشكل التنظيمي الذي حققها .ولا شك أن كل من هذين التعبيرين مدلوله الخاص وحكمته التي يهدف من ورائها المشرع ،

إذ أنه بالإضافة الى ان المشرع منزه عن المترادفات ، فالمنشأة كما يعرفها القانون الضريبى هى تنظيم يهدف الى تحقيق الربح ، هذا التنظيم قد يتطلب وجودا ماديا معينا كمحل أوموقع معين ، الا أنه يمكن أن تتم مزاولته دون قد يتطلب وجودا ماديا معينا كمحل أو موقع معين ، الا أنه يمكن أن تتم مزاولته دون هذا الوجود المادى كما هو الحال بالنسبة للباعة الجائلين أو السماسرة المحترفين .

حيث أن مناط التمتع بالإعفاء هو" مزاولة المشروعات والمنشآت لنشاطها فى المناطق المحددة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ وهى المجتمعات العمرانية الجديدة.

ويمكن ان تتخذ هذه المنشأة الشكل القانونى الفردى أو الشركة سواء كانت شركة اشخاص أم شركة أموال تزاول هذه المنشأة نشاطاً من خلال مشروع معين أو مشروعات متعدده ، فشركة المقاولات منشأة شكلها القانونى (شركة) تزاول نشاطها من خلال مشروع أو مشروعات فى مناطق متعدده منها ما يكون داخل القاهرة ،ومنها ما يكون داخل " مجتمع عمرانى " ، وعلى ذلك يمكن القول أن المشروع هو أحد صور مزاولة المنشأه لنشاطها، وأن المشرع قصد بأن يعبرعن الأرباح التى يحققها الكل (المنشأة) أو الجزء (المشروع) طالماتحقق هذا الربح من نشاط داخل المجتمع العمرانى إذ يمكن أن توجد منشأة داخل المجتمع العمرانىوتزاول كل أوجه نشاطهاداخله ، اوتوجد منشأة كائنة خارج المجتمع العمرانى ولكنها تزاول نشاطها من خلا ل مشروع أو أكثر داخل مجتمع عمرانى فإن تلك الأرباح الناتجة عن هذه المشروعات هى وحدها التى تستحق الإعفاء .

كما يلاحظ ثانياً ان المشرع اشرتط لأن تعفى هذه الأرباح ان تكون ناجم من مشروعات أو منشآت تزاول نشاطها فى تلك المناطق ويشير حرف الجر (فى) الواردفى تلك المادة الخلاف حول طبيعة الإعفاء الضريبى المقرر لتلك الأرباح ،

إذ ترى مصلحة الضرائب ، وتياسرها فى هذا الرأى ادارة الفتوى بمجلس الدولة بجلسات ١٧(١١/٨٢،١٩/٣/٨٦، ٢١/١/٨٧ ، ١٣/٦/٨٨ حيث انتهت ان مناط التمتع بالإعفاء هو" مزاولة المشروعات والمنشآت لنشاطها فى المناطق المحددة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ وهى المجتمعات العمرانية الجديدة .

ان الإعفاء الضريبى هنا هو اعفاء مكانى يشترط لتحقيقه ان تكون الأرباح المطلوب اعفاءها قد تمت عن نشاط داخل المجتمع العمرانى ذاته ومن ثم يستبعد مع نطاق الإعفاء تلك الأرباح التى تتحقق عن عمليات حققتها هذه المنشآت والمشروعات الكائنة خارج المجتمع العمرانى سواء عن طريق فروع لها أو بالبيع لمشترين من خارج هذه المجتمعات أو أنشطة يتم مزاولتها خارج المجتمع العمرانى بطبيعتها لعمليات التصدير مثلا ، الا أن الممولين يرون انه ليس فى القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ حظرا على مزاولة نشاطهم خارج المدن العمرانية الجديدة ، كما ان الاعفاء المقرر فى المادة ٢٤ المشار اليها، جاء طليقا دون قيد اذ أن حرف الجر (فى) يعود على المنشآت وليس الأرباح إذ يكفى ان تكون الأرباح قد حققتها منشآت أو مشروعات كائنة بالمجتمع العمرانى وليس بالضروره أن هذه الأرباح عن عملية فى هذا المجتمع بل يمكن أن تكون هذه الأرباح قد حققها فرع المنشأة داخل هذا المجتمع .

وتطبيقاً لفتوى مجلس الدولة بتاريخ ١٩٨٩/٨/٢٣ تحظر مصلحة الضرائب منح الإعفاء الى الارباح التى تحققها مشروعات ومنشآت بالمحتمعات العمرانية عن عمليات نتجت خارجها سواء كان ذلك عن طريق الفروع أو البيع مباشرة الى الغير مع الإرتباط بنقل المبيع خارج المجتمع العمرانى .

الا أن المسألة تتعقد والخلاف يحتدم حين تكون المنشأة قد رخص لها بالعمل فى مجتمع عمرانى وتزاول نشاطا يستلزم بطبيعة أن يتم خارج المجتمع العمرانى كما هو الحال فى المنشأة التى رخص لها بالعمل فى مجتمع عمرانى وتزاول نشاطا يستلزم بطبيعة ان يتم خارج المجتمع العمرانى كما هو الحال فى المنشأة التى رخصت لها هيئة المجتمعات الجديدة بأن تزاول نشاط التصدير عن طريق مقر لها داخل المجتمع العمرانى الجديد .

وقد رأت مصلحة الضرائب فى بداية الأمر أن نشاط التصدير يتم خارج المحتمع العمرانى وهو بهذا الوصف لا يستحق الإعفاء المذكور ، ولما كان هذا الرأى يرتب أثرا خطيرا وغريبا فى إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ، فرأت بتاريخ ١٩٩١/١/١٣ أنه " يكفى للإفادة من تلك الإعفاءات المقررة بالمادتين ١٤، ٢٥ من القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ أن

تباشر المنشأة نشاطها فى أحد المجتمعات العمرانية الجديدة بصفة أصلية وأساسية أو القيام بعض الأعمال فى تلك المنطقة ولا يرتب أن المشأة التى تباشر نشاط الاستيراد والتصدير فى المجتمع العمرانى الجديد ، إنما تقوم بالقطع على الأقل ببعض الأعمال المتعلقة بذلك النشاط فى هذا المجتمع العمرانى الجديد ، مما يتوافر معه فى شأنها مناط التمتع بهذه الإعفاءات الضريبية "......

وهكذا ، عدلت إدارة الفتوى عن معيار المكانية المطلق ا لذى ذهبت اليه فى فتواها الأولى ورأت الإكتفاء بأن تقوم المنشأة ببعض الأعمال المتعلقة بنشاطها فى المجتمع العمرانى الجديد ، ولا شك ان ذلك المعيار (القيام ببعض الأعمال المتعلقة) يتسم بالغموض وعدم الإنضباط ، حيث يدعو للتساؤل عن حجم وطبيعة تلك الأعمال المرتبطة بالنشاط حتى يمكن تقرير الأعفاء ، فهل يكفى مثلاً أن يتم قيامها بالبيع عن طريق فروع لها خارج هذا المجتمع .

وقد ذهبت ادارة الفتوى مجلس الدولة بتاريخ ٩١/١/١٣ الى أنه يكفى للإفادة من تلك الإعفاءات المقرره بالمادتين ٢٤، ٢٥ من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ ان تباشر المنشأة فىأحد المجتمعات العمرانية الجديدة بصفة أصلية واساسية أو القيام ببعض الإعمال فى تلك المنطقة العمرانى الجديد أنما نقوم بالقطع على الأقل ببعض الأعمال المتعلقة بذلك النشاط فى هذا المجتمع العمرانى الجديد مما يتوافر معه فى شأنها التمتع بتلك الإعفاءات الضريبية .

تأسيسا على ما تقدم فقد ذهب الكثيرين الى ان النشاط الذى يتم داخل أى مجتمع جديد يتمتع بالإعفاءات الضريبية الواردة بالقانون ٥٩ لسنة ٧٩ حتى لو امتد هذا النشاط الى خارج تلك المجتمعات الجديدة فإن ذلك النشاط يتمتع أيضا بالإعفاء كذلك أذاما كان هناك مشروع يزاول نشاطا رئيساً فى خارج المجتمعات الجديدة وامتد نشاطه الى داخل المجتمعات العمرانية الجديدة أى انشأ فرعاً له بها - وزاول نشاطه فى هذا المجتمع - فهذا النشاط يتمتع بكل الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة مثله كأى نشاط رئيسى يمارس داخل تلك المجتمعات .

إلا أن مصلحة الضرائب فى كتابيها الدوريين رقمى ٨، ١٠ لسنة ٩٢ ذهبت الى اعفاء نشاط التصدير الذى نقوم به الشركات الصناعية العاملة فى تلك المجتمعات ولا تتمتع به الشركات التجارية التى تقوم بنشاط التصدير .

٣- جدية مزاولة النشاط (وعدم صوريته) بالمناطق العمرانية الجديدة

حتى يتمتع المشروع بالإعفاءات الضريبية المقررة طبقاً قانون المجتمعات العمرانية الجديدة - لا بد ان النشاط الذى يمارسه نشاطاً جديا وليس صورياً ، بمعنى أن تقوم مصلحة الضرائب بفحص النشاط والتحقق من جديته وملائمته للمزاولة فى تلك المدن الجديدة .

حيث لجأ الكثيرون مما يزاولون الأنشطة المختلفة خارج المجتمعات العمرانية الجديدة الى الحصول على مقار وسجلات تجارية فى تلك المجتمعات العمرانية الجديدة دون ان يتم مزاولة أى نشاط فعلى او جدى داخلها فى حين ان مزاولة النشاط الفعلية يتم خارج المدن الجديدة .

وفى هذا الصدد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تنفيذية فى ٨٨/٣/٦ (رقم ١٣ (٨٨) بشأن أحكام المادتين ٢٤ ، ٢٥ من القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ ، حيث بموجب تلك التعليمات يتعين :-

أ-حصول المستثمر الذى يتقدم للمأمورية بطلب تطبيق نص المادتين ٢٤، ٢٥ من القانون على شهادة ادارية من جهاز المدينة التى يقع فيها مشروع تتفيد قيامه بإنشاء الموقع المخصص له بالمدينة وحصوله على رخصة التشغيل الدالة على بدء النشاط والإنتاج بالمدينة وبالتالى خضوعه لأحكام القانون ٥٩ لسنة ٧٩ .

ب-التأشير بالإعفاء عن طريق الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل التى تختص وحدها بالتأشير بالإعفاء .

الا ان المصلحة فى كتابها الصادر برقم ١٤ لسنة ٩٢ قررت انه يتعين ان تقوم تلك المنشآت بما يلى:-

أ-تقديم طلب للمأمورية المختصة فى الموقع العمرانى الجديد مصحوبة بالمستندات التالية :-

(١)عقد التخصيص أو القرار الصادر من الجهة المختصة ومثبتا به تاريخ التسليم .

(٢) إقرار بتاريخ بدء مباشرة النشاط ، (٣) القرار الصادر بالتوصية بالإعفاء من اللجنة المختصة بذلك من هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة ، (٤) اية مستندات أخرى لازمة لمنح الإعفاء.

ب-يتم بحث المستندات فور تقديمها للمأمورية المختصة واصدار البطاقة الضريبية مثبتاً بها تاريخ الإعفاء ومدته على أن ينص بها ضرورة التزام المنشأة بنظم الخصم الإضافى والتحصيل تحت حسابات الضريبة وكذلك التزامها بإخطار المأمورية أولا بأول بمعاملاتها طبقا لأحكام المادة ١٣٩ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ وتصدر المأمورية المختصة بهذه التحفظات دون الرجوع للإدارة العامة لبحوث الدخل .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب أيضا بمقتضى الكتاب الدورى رقم ٨ لسنة ٩٢ (الإدارةالمركزية للبحوث والقضايا الضريبية - الإدارةالعامة لبحوث ضرائب الدخل بتاريخ ٩٢/٤/١١) عدة ضوابط من ثمانية بنود بالنسبة للمشروعات والمنشآت المقامة داخل المجتمعات العمرانية الجديدة لعل أبرزهاوأهمها ما يلى :-

١- عدم اثبات الإعفاء الضريبى المقرر قانونا بالبطاقة الضريبية إلا بعد اجراء معاينة فعلية على الطبيعة والتأكد من ممارسة الممول للنشاط الوارد له بكتاب لجنة الاعفاءات الضريبية فى العين المخصصة له داخل المجتمع الجديد والتى يتم له بمعرفةالمأمور والمراجع المختصين . وينتقد ذلك الإجراء بإعتبار انه تكرار لعمل جهاز تنمية المدينة الذى اشار اليه قرار وزير التعمير والمجتمعات العمرانية الجديدة رقم ١١١ لسنة ٨٠ والذى يقضى بأن لجنة الإعفاءات الضريبية المشكلة بوزارة التعمير هى صاحبة الولايةفى تخصيص ومراجعة طلبات الإعفاء طبقا للقانون ٥٩ لسنة ٧٩ .

٢-يؤخذ اقرار على الممول قبل اثبات الإعفاء على البطاقة الضريبية الصادرة للأنشطة المعفاة موضحاً به جميع الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة التى يمارسها خارج المجتمع العمرانى ومقرها وفروعها ومخازنها والمأمورية المختصة بمحاسبتها مع أخطار تلك المأمورية على الفور لإتخاذ اللازم نحو مراقبة أنشطتها وأخضاعها لنظام خاص من الفحص الدقيق .

٣-يثبت بالبطاقة الضريبية الصادرة بالأنشطة المعفاه ان الإعفاء من الضريبة (ومن الخضوع لنظام الخصم والإضافة والتحصيل من المنبع) مقصور على النشاط الذى يتم مزاولته داخل المجتمع العمرانى الجديد وفى حدوده فقط وأنه يتعين اخطار المأمورية بكافة المعاملات على المنشأة ، كما يثبت بالبطاقة أية مراكز أخرى تابعة للنشاط المعفى خارج المجتمع الجديد أو أية فروع أو منافذ توزيع خارجه عنه لمراعاة محاسبته عنها مع التأكيد على أن تلك المراكز أو الفروع او المنافذ لا يشملها الإعفاء المقررقانونا .

٤-على المأمورية القيام بصفة دورية ومنتظمة بمراجعة ومتابعة المشروعات و المنشآت التجارية والصناعية بكل الوسائل والسبل المتاحة قانونا للتأكد من التزامهم بحدود الإعفاء المقرر لهاقانونا وعدم تجاوزه ، أخذا فى الإعتبار حجم النشاط الفعلى الذى يمارس داخل المجتمع العمرانى الجديد وطبيعته .

٥-تلتزم المأمورية بإ جراء فحص فعلى دورى للإقرارات الضريبية التى تقدمها المنشأة سنوياً خلال فترة الإعفاء الضريبى للتحقق من عدم خروج المنشأة عن الحدود والضوابط والشروط الخاصة بهذا الإعفاء .

٦-يراعى بالنسبة للمشروعات التجارية انه لايعفى من الضريبة إلا الأرباح الناتجة عن مزاولة النشاط داخل المجتمع العمرانى الجديد فعلاً دون سريان الإعفاء على الفروع أوالأنشطة اومنافذ البيع أوالتوزيع خارج هذا المجتمع وعلى المأمورية المختصة فحص تلك الأرباح وعدم اعفاء الا ما ينطبق عليه الضوابط المذكورة .

٧- يتعين التفرقة بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية ، حيث تم النص على أنه بالنسبة للمشروعات الصناعية يتعين الفصل بين الأرباح المحققة عن النشاط الصناعى المحققة داخل المجتمع العمرانى الجديد طالما كان المشروع مقاما بها وان عملية التصنيع فى صورتها النهائية قد تمت به وبالتالى اعفائهامن الضريبة عن المدة المقرره طالما تم البيع أو التصدير من المصنع مباشرة أو من منافذ البيع الملحقة به داخل المدينة الجديدة اما إذا تم البيع خارج المدينة الجديدة فإن الأرباح التى تتحقق فى الحالة الأخيرة تخضع للضريبة .

وقد نص كتاب دورى مصحلة الضرائب رقم ١٤ لسنة٩٢ أيضاً على سريان الإعفاء المنصوص عليه فى القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ على مبيعات المنشآت الصناعية المقامة داخل المجتمعات العمرانية سواء تم البيع داخل المجتمع العمرانى أو فى منافذ البيع المقامة خارج المجتمع العمرانى بشرط ان يتم البيع داخل أو خارج المجتمع العمرانى بسعر المصنع فقط ودون أية اضافات .

لا يتمتع منفذ البيع المقام خارج المجتمع العمرانى الجديد بأى اعفاء اذا تعامل ذلك المنفذ بسعر يتجاوز سعر المصنع (سعر الجملة) مهما كانت الأسباب أو اذا تولى بيع منتجات اية مصانع اخرى خلاف منتجات المصنع المقام داخل المجتمع العمرانى - وفى هاتين الحالتين بخضع ذلك المنفذ للضريبة بإعتباره منشأ ةمستقلة .

أما بالنسبة للأرباح الناتجة من النشاط التجارى فإنه يطبق بشأنها ما ورد بالبند السابق .

ولاشك ان كتاب مصلحة الضرائب (رقم ٨ لسنة٩٢) يهدف الى محاربةالأنشطة الصورية فىالمدن العمرانية الجديدة - حيث قد يلجأ البعض الى شراء أرض لإقامة مقر للنشاط المزعوم فى المجتمع العمرانى الجديد ثم يتم استخراج سجل تجارى وبطاقةضريبية تتضمن الإعفاء الضريبى ثم يتم مزاولة النشاط خارج المنطقة ، اما النشاط الصورى فلا صلة له بالواقع سوى الأوراق الرسمية فقط مما يتنافى مع اهداف المسرع الضريبى التى تتمثل فى جذب الأموال والأفراد والإستثمارات الى تلك المناطق الجديد و بقصد تعميرها .

٨-اذا تحققت المأمورية من وجود تلاعب فى احدى المشروعات أو المنشآت للإ ستفاده من الإعفاءات الضريبية التىقررها القانون فيتعين عليها القيام بإخطار الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبى لإتخاذ اللازم قانوناً .

٤- تحديد بداية التمتع بالإعفاء الضريبى العشرى من أول سنة ماليةلبداية إنتاج أم بدء مزاولة النشاط بحسب الأحوال

يتم تحديد بداية الإعفاء الضريبى للمنشآت العاملة فى المجتمعات العمرانية الجديدة تطبيقا لأحكام القانون ٥٩ لسنة ٧٩ اعتبارًا من اول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط ، حيث قد يترتب علىذلك زيادة مدة الإعفاء أعتبارا من أول سنة مالية لبداية

الإنتاج أو مزاولة النشاط . ولاشك أن تحديد بداية السنة المالية للمنشأة من الأمور الهامة التي يتحدد على اساسها بداية حساب مدة الإعفاء الضريبي ، وينتقد ملك المشروع عموما عند نصه في تحديد بداية الإعفاء اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج أو مزاولة النشاط ، حيث قد يترتب على ذلك زيادة مدة الإعفاء الضريبي وقد يحدث ذلك في حالة ما اذا تقرر بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط في شهر فبراير وكانت السنة المالية للمنشأة تبدأ من أول يناير ، حيث في مثل تلك الحالة يتعين الإنتظار مدة عشرة أشهر بعد بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط ليتم بدء احتساب مدة الإعفاء الضريبي من أول يناير من السنة التالية.

وقد تلافى المشرع ذلك العيب في نص المادة (١١) من القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ والتي قضت بما يلي:-" في تطبيق أحكام هذا القانون تشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط حسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك .

ويتعين في هذا الصدد الإشارة الى الإرشادات التي تضمنتها تعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية بشأن تحديد تاريخ بدء سريان الإعفاءات الضريبية رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٥ على النحو التالي :-

١-يراعى الإطلاع على موافقة الجهة المختصة على اقامة المشروع وتاريخها وشروط الموافقة والغرض من اقامته والسنة المالية للمشروع .

٢-يتم فحص اقرارات المنشأة بالإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بها ، وبالاخص فيما يتعلق بالبنود التالية ؛ (أ) تاريخ شراء أو إيجار الأرض ، (ب) تاريخ الإنتهاء من المباني اوعقد الإيجار ، (جـ) تاريخ ورود الالات والماني والإطلاع على فواتير وتواريخها وشهادات صلاحية التركيب (د) الخامات من حيث تواريخ ورودها وقيمتها وكميتها (هـ) الإطلاع على كشوف تعيين العمالة ومرتباتها (و) الطاقة من حيث توضيح تدرج الإستهلاك من الكهرباء.

٣- الدورة المستندية للإنتاج حيث يراعى مايلي:-

المشروعات الصناعية :- يفحص (١) كروت الصنف لمخزون الخامات والمستلزمات من حيث الإضافة والصرف ، (٢) كروت الصنف لمخزن المنتج العام من حيث

الإضافةوالصرف ، (٣) فواتير المبيعات ودفتر الصندوق ،وفيه يتم توضيح أول منتـج تام صالح للبيع تمت إضافته لمخزن المنتج النهائي .

ب- مشروعات المقاولات :-

حيث يتم بالإضافة لما سبق الإطلاع على أول عقد تم توقيعه وتاريخ زكذا تاريخ بدء التنفيذ بعد إستلام الموقع .

هـ- مشروعات الإسكان :-

حيث يراعى الإيجار من حيث أول عقد إيجـار اصلـى ، أو تاريخ تسليم أول وحـدة تم بيعها من العقار .

د- البنوك :-

حيث يراعى الإطلاع على أول مركز مالى شهرى مقدم للبنك المركزى ، وتـاريخ إخطار البنك للإدارة المركزية للرقابة على البنوك ببدء مزاولة النشاط .

هـ- المشروعات السياحية والنقل :-

يراعى الإطلاع على :-

١- تاريخ إستلام السيارات المفرج عنها وتاريخ صدور الرخصة لكل منها .

٢- متابعة إستهلاك الوقود لكل سيارة .

٣- تاريخ الإنتهاء من إنشاء البواخر وإعدادها للتشغيل .

٤- تاريخ أول رحلة سياحية أو فوج سياحى .

و- الفنادق :-

حيث يتم الإطلاع على :

١- التاريخ الصادر من وزارة السياحة بالتشغيل ودفتر الأمن المعتمد .

٢- تاريخ الإنتهاء من تجهيز وتأثيث أى مرحلة من مراحل وأنشطة الفندق .

٣- تاريخ الحصول على أول إيراد ولو لنشاط فرعى من أنشطته .

مما سبق يتضح ان المشرع فىالقانون ٥٩ لسنة ٧٩ قد حدد طريقة حساب مدة الإعفاء العشرى الممنوح مؤداه ان يبدأمن اول سنةمالية تالية لبداية الإنتاج او مزاولة النشاط وكـان الأحرى تحديد بداية الإعفاء العشرى مـن بدية مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج ، وفـى تلك

الحالة يمكن لمصلحة الضرائب محاسبة المنشأة ضريبيا عن ارباحها التى تتحقق عن الفترة من بدء النشاط او الإنتاج حتى بدءالسنةالمالية بإعتبارها أرباح قد تحققت خارج النطاق الزمنيللأعفاء المقرر .

الا أن مصلحة الضرائب قد اصدرت كتابها الدورى رقم ١٥ لسية ٩٢ فىشأن المعاملة الضريبية للفترة من بداية مزاولة النشاط الفعلى للمنشأة فىالمجتمع العمرانى الجديد حتى أول السنةالمالية التالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط الذى يبدأ عندها حساب الإعفاء العشرى طبقا للمادة (٢٤) من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ على النحو التالى:- تنص المادة رقم ٢٤ من قانون انشاء المجتمعات العمرانية الجديدة رقم ٥٩ لسنى ١٩٧٩ على انه :

"مع عدم الاخلال بأية اعفاءات ضريبية افضل مقررة فى قانون اخر أو بالإعفاءات الضريبية المقررة بالمادة ١٦ من القانون المنظم لإستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها ، كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وملحقاتها وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال . وقد اثير التساؤل حول المعاملة الضريبية للفترة السابقة مباشرة لبداية العشر سنوات او مزاولة النشاط الفعلى فى المجتمع العمرانى الجديد حتى أول السنة المالية التاليةالتى يبدأ عندها حساب الإعفاء العشرى المنصوص عليه بالمادة ٢٤ سالفةالذكر .

وبعرض هذا الموضوع على ادارة الفتوى لوزاراة المالية والإقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رأت بتاريخ ١٩٩٢/٨/٥ - الملف رقم ١٩٥٨/١/٤ - أن الفترة ما بين بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط وأول السنة المالية التالية له بالنسبة للمشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى المناطق الخاضعة لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ المشار اليه لا يستحق عليها ضرائب ، استندت فى ذلك الى ان المشرع قد منح هذه المشروعات وتلك ا لمنشآت هذا الإعفاء الضريبى لحكمة مفادها وهى ايجار حافز هام من حوافز الإستثمار حيث تصبح هذه المناطق مناطق لجذب الإستثمار فى مشروعات التنمية بما تطلبه من رؤوس أموال وتكنولوجيا متقدمة ، وبذلك فإن الإعفاء المقرر بالمادة (٢٤)

السالفة الذكر اذ يبدأ وفقا لصريح نص هذه المادة اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط ولمدة عشر سنوات ، ومن ثم فلا تستحق ضرائب قبل السنة المالية المشار اليها أى عن الفترة ما بين بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط وبداية السنة المالية التالية له ، لاسيما وأن هذه الفترة تكون دائما أقل من سنة (يراجع فى هذا المعنى فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والبحوث ملف رقم ٣٩/٢/٣٧ ، جلسة ١٩٨٣/١٢/٢١ وفتواها ملف رقم ٣٩/٢/٣٧ جلسة ١٩٨٤/٢/١ ..)

وحيث قد وافقت مصلحة الضرائب على هذا الرأى ، خاصة وأن ما انتهت اليه يتفق ما استقر عليه العمل فعلا بالمصلحة .

لذلك فإن المصلحة تنبه الى مراعاة تنفيذ ذلك بكل دقة .

٥- مدى جواز الجمع بين الإعفاءات عندما تنتقل المشروعات الإستثمارية الخاضعة لقانون الإستثمار الى القانون لسنة ٥٩ لسنة ٧٩ ؛ مدى جواز الجمع بين الإعفاءات التى تضمنها قانون الإستثمار والإعفاءات الواردة فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة بالنسبة للمشروعات الإستثمارية التى تقام أو تنتقل الى احدى المجتمعات العمرانية الجديدة ، الخاضعة للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ .

وبعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة فى ١٩٨٦/٣/١٩ (فتوى رقم ٣٨٩ فى ١٩٨٦/٤/١٦ ملف رقم ٣٢٥/٢/٣٧) انتهت الى ان المشروعات المنشأة طبقا للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ تجمع بين الإعفاءين المقررين فى القانونين طبقا للمادة ١٦ من القانون الأول لمدة خمس سنوات ، ثم طبقا للمادة ٢٤ من القانون الثانى لمدة عشر سنوات ، واذا كان المشروع قد انشىء خارج نطاق المجتمعات العمرانية الجديدة طبقا للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ فإن النشاط الذى لم ينقل بعد يتمتع بالإعفاءات المقررة فى المادة ١٦ من قانون الإستثمار لمدة خمس سنوات، أما النشاط الذى انتقل الى داخل مناطق المجتمعات العمرانية الجديدة فيستمر فى التمتع بالإعفاء المقرر فى المادة ١٦ حتى يستكمل المدة الباقية من مدة السنوات ثم يبدأ فى التمتع بالإعفاء المقرر فى المادة ٢٤ من قانون المجتمعات العمرانية وبإعادة عرض

الموضوع على الجمعية العمومية وبعرض الموضوع على اللجنة العليا للسياسات والشئون الإقتصادية أوصت بجلستها بتاريخ ١٩٨٨/٣/٢٣ بما يأتى :

" لايجوز الجمع بين مدة الإعفاء الضريبى المقررة بهذين القانونية " فيتمتع المشروع الذى أنشىء وفقاً لقانون الإستثمار داخل المجتمعات العمرانية الجديدة بمدة الإعفاء الضريبى المنصوص عليها فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة (عشر سنوات) وإذا كان المشروع قد بدأنشاطه كله أو بعضه داخل هذه المجتمعات فلايجمع بين مدة الإعفاء الباقية من الخمس سنوات المنصوص عليها فى قانون الإستثمار ، وبين مدة الإعفاء المنصوص عليها فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة ، بل يتمتع فحسب بمدة الإعفاء المقررة فى هذا القانون ، أماالنشاط الذى ل لم ينقل فيظل متمعاً بمدة الإعفاء المقررة بقانون الأستثمار (خمس سنوات) .

وقد وافقت مصلحة الضرائب على هذه التوصية وأصدرت بمضمونها تعليماتها التفسيرية العامة رقم (٤) لسنة ١٩٨٨ بتاريخ ١٩٨٨/٥/٨ والتى إنتهت فيها إلى توجيه النظر إلى مرعاة مايالى :

١- المشروع الإستثمارى الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، والذى أقيم بداية فى أحد المجتمعات العمرانية الجديدة ، فيتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات .

٢- المشروع الإستثمارى الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، الذى أقيم خارج أحد المجتمعات العمرانية الجديدة وتمتع بالإعفاء لمدة تقل عن الخمس سنوات ، ثم نقل نشاطه كله أو بعضة فعلاً إلى أحد المجتمعات العمرانية الجديدة ، فيتمتع النشاط الذى نقل فقط بالإعفاء لمدة عشر سنوات دون عتبار للمدة الباقية من الخمس سنوات .

٣- المشروع الإستثمارى الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، والذى أقيم خارج أحد المجتمعات العمرانية الجديدة وتمتع بإعفاء لمدة خمس سنوات ، ثم نقل نشاطه إلى أحد هذه المجتمعات فيتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات فقط

ومازالت هذه التعليمات التفسيرية العامة سارية فى ظل أحكام قانون الإستثمار الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بجلستها المعقودة بتاريخ ١٩٨٧/١/٢١ انتهت الجمعية الى تأييد فتواها السابق صدورها بجلسة ١٩٨٦/٣/١٩ .

٦- خضوع المنشآت الموجودة فى المناطق العمرانية الجديدة للضرائب فى حالة لوجود المركز الرئيسى لتلك المنشآت خارج تلك المجتمعات .

تنص المادة ٢٤ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ فى شأن إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة على مايأتى(مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة فى قانون آخر أو بالإعفاءا الضريبية المقررة بالمادة (١٦) من القانون المنظم لإستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون من الضريبةعلى الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها ، كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة ماليةتالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال) .

ويستفاد مما تقدم المبادىء الأتية :

(أ) إن الإعفاء الضريبى فى المجتمعات العمرانية الجديدة هو إعفاء مكانى وليس للنشاط ومعنى ذلك أن أى منشأة موجودة داخل المجتمعات العمرانية الجديدة تتمتع بالإعفاء الضريبى لمدة عشر سنوات وايا كان نوع النشاط التى تباشره ، ولا يجوز ان يتكرر الإعفاء لهذه المنشأة مرة أخرى بتغير النشاط أو بتغير مالكيها . فلو فرض مثلا أن هناك منشأة موجودة ف مدينة ٦ أكتوبر يمتلكها (أ) ونشاطها بقالة وتمتعت بالإعفاء لمدة عشر سنوات . فإن تغير النشاط أو تغير مالك المنشأة بعد نهاية فترة الإعفاء - لا يكون مسوغاً لإعطاء إعفاء جديد .وإذا تغير نشاط هذه المنشأة أو تغير مالكها قبل نهاية مدة الإعفاء ، فإن النشاط الجديد يكمل الإعفاء الأول .

(ب)إنه يشترط للتمتع بالإعفاء أن يباشر النشاط داخل المجتمعات العمرانية الجديدة ، وأى نشاط يباشر خارج المجتمعات العمرانية الجديدة يخضع للضريبة ، فيما عدا المنشأة الصناعية الموجودة - فطبقاً لكتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٩٢ بتاريخ ١٩٩٢/٣/١٧ ، فإن الإعفاء الضريبى المنصوص عليه فى القانون رقم ١٩٧٩/٥٩ يسرى على مبيعات المنشآت الصناعية المقامة داخل المجتمعات العمرانية الجديدة سواء تم البيع داخل المجتمع العمرانى أو فى منافذ البيع المقامة خارج المحتمع العمرانى

بشرط أن يتم البيع داخل أو خارج المجتمع العمرانى بسعر المصنع فقط ودون أية إضافات .

ومعنى ذلك أن المنشآت التجارية الموجودة داخل المجتمعات العمرانية لكى تتمتع بالإعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، يجب أن يتم مباشرة النشاط بالكامل داخل المجتمعات العمرانية الجديدة .

أما المنشآت الصناعية فيجوز لها أن تقوم بالبيع داخل أو خارج المجتمعات العمرانية الجديدة بشر اط يتم البيع بسعر المصنع فقط ودون أية إضافات .

(ج)أن الإعفاءات الضريبية للمنشآت التىتباشر نشاطها فى المجتمعات العمرانية الجديدة ، قاصرة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال والضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة بالنسبة لتوزيعات الأرباح ، ولا يمتد الإعفاء الى الضريبة على المرتبات أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو ضريبة الدمغة ، أما بالنسبة لضريبة الأيلولة المقررة بالقانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ اعتبارا من ١٩٨٩/٧/٢١ تاريخ العمل نبهذا القانون ، فإنه يعفى ٢٥٪ من رأس المال المستثمر فى شكل أسهم أو حصص تأسيس فى شركات تعمل فى المجتمعات (وقد ألغىذلك القانو ن بالقانون رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ .

وبعد أن تم إيضاح المبادئ القانونية التى تحكم المعاملة الضريبية للمنشآت التىتباشر نشاطها داخل المجتمعات العمرانية الجديدة تجدر الإشارة الى مايلى :-

١-إذا كان المحل المشترى فى المجتمعات العمرانية - قد تمتع من قبل بالإعفاءات الضريبية المقررة بالمادة ١٩٧٩/٥٩/٢٤ ومدتها عشر سنوات . فلا يتم تمتع النشاط الجديد الذى سوف يباشر في نفس هذا المحل بأى إعفاء ضريبى جديد تطبيقا لمبدأ إمكانية الإعفاء الموضح بالبند (أ) من قبل .

٢-أى نشاط يباشر داخل المجتمعات العمرانية الجديدة بمعرفة فرع لمنشأة خارج المجتمع العمرانى يتمتع بالإعفاء الضريبى المنصوص عليه بالمادة ٢٤ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ إذا ما توافر الشرطان الآتيان:

- أن يتم مباشرة نشاط الفرع بالكامل داخل المجتمع العمرانـي - فيمـا عـدا النشـاط الصناعي - فيتم معاملته وفقا لما توضح بالبند (ب) سالف الذكر.
- أن يكـون لهـذا الفرع حسابات مستقلة عـن المركـز الرئيسـي للمنشـأة تبـين معاملاتـه وأرباحه.

٣-أن فرع الشركة الموجـودة بالمجتمعات العمرانية يستلزم بالطبع ضرورة الإثبـات بعقـد الشركة وبصحيفة السجل التجارى وبالبطاقة الضريبية الخاصة بالشركة.

٤-طالما أن فرع الشركة كائن بالمجتمعات العمرانيـة الجديـدة ، ولكـي يتمتـع بالإعفـاء الضريبى ، لا بـد أن يمسك حسابات مستقلة . وأن نتيجة هـذ ا الفرع مـن ربـح ستدرج ضمـن حسـابات المركز الرئيسي - ثم - تستنزل هـذه الأرباح بعـد ذلـك مـن الوعـاء الضريبى بإعتباره معفيا.

٥-اذا كان نشاط الشركة الرئيسي هو استيراد وتوزيع المنتجات ، وإذا ما كـان فرع الشـركة المزمع أنشاؤها بالمجتمعات العمرانيـة الجديـدة سيزاول نفس هـذا النشـاط ، فيجـب الإشارة الى أن نشاط الفرع سيتمتع بالإعفاء الضريبى لمدة عشر سنوات اعتبارا مـن أول سنة مالية تالية لبداية النشاط - هذا مـن الوجهـة القانونيـة البحتـة السليمة . ذلك نظراً لأن نشاط الفرع يماثل نشاط المركز الرئيسي ، ولا حتمال قيام المركـز الرئيسي بتحميـل جميع عملياتـه التجارية أو بعضها علـى حساب الفرع المعفـى مـن الضرائـب وبالتـالى لا يظهر للمركـز الرئيسي أية عمليات أو يظهر لـه نشاط لا يمثـل الحجم الحقيقـي ، فقـد لا توافق مصلحة الضرائب علـى إعفاء الفرع مـع نشاط المركز الرئيسـي حتـى إذا ماثبت وجود تلاعب فى تحميل نشاط المركز الرئيسي كله أو بعضه على الفرع - فإن المصلحة تعتبر ذلك حالة من حالات التهرب الضريبى .

٦-بالنسبة لنشاط الإستيراد والـذى يباشـر بمعرفـة منشـأة داخـل المجتمعـات العمرانيـة الجديدة ، وحيث إن الإعفاء الضريبى قائم على أساسه إمكانية النشاط طبقا لمـا أوضحنـا مـن قبل ، وحيث إن نشاط الإستيراد يباشر خار ج المجتمعات العمرانيـة الجديـدة ، لذلك فإن هناك من يرى فى مصلحةالضرائب عدم تمتع نشاط الإستيراد بالإعفاء المقـرر بالمادة ١٩٧٩/٥٩/٢٤ إذا ماتم بيع السلع المستوردة خارج المجتمع العمرانى .

٧-يمكن تكوين شركة مستقلة بكيان قانونى داخل المجتمعات العمرانية الجديدة - وفى هذه الحالة تتمتع هذه الشركة بالاعفاء من الضرائب لمدى عشر سنوات طبقا للمادة ١٧٩٧/٥٩/٢٤ مع استمرار وجود التحفظ المشار إليه بالبند (٢) والخاص بنشاط الإستيراد.

الفصل الخامس

الحوافز والإعفاءت الضريبية

للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلى

مقـــــدمـــــة

تعتبر السياسة الضريبية من أهم السياسات التى تستخدمها الدولة بغرض المساهمة فى تهيئة المناخ اللازم لجذب وتشجيع المزيد من رؤوس الأموال (ايا كان جنسيتها . وطنيةام غير وطنية) للأستثمار ، وتعد الحوافز أو الإعفاءات من أهم الأدوات المشجعة على زيادة وتحفيز فرص الإستثمار .

وقد صدر عديد من التشريعات التى تشجع الإستثمارات فى مصر ، ويعتبر القانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ (والذى عدل بالقانون ٣٢ لسنة ٧٧) أول تشريع متكامل لتشجيع الإستثمارات العربية والإجنبية الى مصر بهدف دفع عجلة التنمية فى مصر ونتيجة لعديد من المتغيرات الإقتصادية والإجتماعية وما استتبعه ذلك من ظهور مشكلات عديدة نتيجة تطبيق ذلك القانون ،ولتشجيع المزيد من رؤوس الأموال للإستثمار فى مصر صدر القانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ وهو ما يعرف بقانون الإستثمار .

وقد اشتمل قانون الإستثمار على العديد من الإعفاءات الضريبية للمشروعات الخاضعة لأحكامه ،و قد عمل القانون على تلافى عديد من المشاكل القانونية التى أسفر عنها التطبيق العملى فى ظل القانون السابق ، الا أن هناك بعض المشكلات ما زالت قائمة حتى الوقت الحاضر .ونظرا لإختلاف تلك المشكلات حسب ما اذا كانت المشروعات الإستثمارية مقامه داخل البلاد أو فى المناطق الحرة ، فإنه يتعين تناول كل منها ، الا ان هذا الجزء يهتم بتلك المشكلات المرتبطة بالمشروعات المقامة بنظام الإستثمار الداخلى .

ولتحقيق ذلك يتم تناول الحوافز والإعفاءات الضريبية المرتبطة بمشروعات الإستثمار الداخلى ، ثم يتم استعر اض مشكلات تطبييق الإعفاءات الضريبية المقرره لها .

وقدتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٥ الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلى .

٢/٥ المشكلات المرتبطة بتطبيق الحوفز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلى .

٥ /١ الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلى .

تتحدد أنشطة مشروعات الإستثمار الداخلى وفق أحكام القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ فى مجالات معينة تتفق وتحقيق أهداف وأولويات خطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر ، وقد أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون مجالات الإستثمار الداخلى والأنشطة المكملة والمتممة والمرتبطة بها [1] .

وقد تضمنت المواد من (١١) الى (١٦) من القانون المعاملة الضريبية لتلك المشروعات وفيما يلى أهم الإعفاءات الضريبية :(١) اعفاء أرباح المشروعات من الضريبة ، (٢) تقرير اعفاءات ضريبية أفضل لبعض المشروعات ، (٣) إعفاء التوسعات فى المشروعات الإستثمارية من الضريبة ، (٤) اعفاءات إضافية بعد اقتضاء مدة الإعفاء المقررة .

١/١/٥ اعفاء أرباح المشروعات من الضريبة

حيث تنص المادة (١١) من القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ على مايأتى : -

" مع عدم الإخلال بأية اعفاءات ضريبية أفضل مقرره أو تقرر فى قانون أخر تعفى أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ومن الضريبة على شركات الأموال بحسب الأحوال .

---

(١) كما يجوز لمحل لمجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس ادارة الهيئة العامة لإستثمار اضافة مجالات أخرى حسب حاجة البلاد ، أو اى انشطة اقتصادية تتطلب تقنية حديثة ، أو تهدف لزيادة التصدير أو خفض الإستيراد أوتكثيف استخدام الأيدى العاملة .

وتعفى الأرباح التى توزعها هذه المشروعات من الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ومن الضريبةالعامة على الدخل[1] .

وتسرى الإعفاءات المقرة فيالفقرتين السابقتين لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط حسب الأحوال .

ويجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس إدارة الهيئة النص على الإعفاء لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز خمس سنوات اذا اقتضت ذلك اعتبارات الصالح العام وفقا لمجال عمل المشروع وموقعه الجغرافي ومدي اسهامه فيزيادة الصادرات وفى تشغيل العمال ودفع عجلة التنمية الإقتصادية والإجتماعية .

وفى تطبيق أحكام ذلك القانون تشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ أو مزاولة النشاط حسب الأحوال حتى نهاية السنة الحالية التاليةلذلك ، وفى جميع الأحوال تكون الهيئة هى الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أومزاولة النشاط.

يتضح من تحليل نص المادة السابقة ما يلى :-

١- اجراء بدء الإعفاء لمدة أو لمدد أخرى :-

أن المشرع قد قرر اعفاءات كبيرة للمشروعات الإستثمارية من الضرائب وتختلف تلك الإعفاءات باختلاف المشروعات ، وذلك تشجيعا للنشاط الإستثمارى ، كما أعطى المشرع لمجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس ادارة الهيئة مدى الإعفاء لمدة أو لمدد أخرىلا تتجاوز لاخمس سنوات اذا اقتضت ذلك اعتبارات الصالح العام .

ونظرا لمايضفىعلى عبارة " الصالح العام " من غموض فقد حاول المشرع أن يضع بعض المؤشرات التى تعين على تلمس نواحى الصالح العام التى يجيز مد الإعفاء وذلك بالنظر الى مجال عمل المشروع أو موقعه الجغرافى أو مدى اسهامه فيزيادة الصادرات وفى تشغيل العمال ودفع عجلة التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

---

(١) أن النص على اعفاء الأرباح التى توزعها هذه المشروعات من الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة قد جاء فى غير محله ، حيث أن هذه التوزيعات طبقا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ غير خاضعة أصلا للضريبة علىايرادات رؤوس الأموال المنقولة المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وبالتالى فلا مجال لأعفاء ربح من ضريبة هو أصلا غير خاضع لها .

ومع تقدير سلامة هذه المؤشرات باعتبارها بالفعل من العوامل التى تبرر تميز المشروع الذى يعمل فى مجال حيوى وفى منطقة نائية ويعمل به عددا كبيرا من العمال ، وذلك بمد الإعفاء الضريبى اليه ، الا أن هذه المؤشرات لا تسلم من النقد على أساس أنها لم تحدد بصورةقاطعة معيارا سليما يكون امام المستثمر يدفعه الى الحصول على ميزة مدةالإعفاء الى خمس سنوات أخرى ، بل جعلت ذلك فى يد السلطة الإدارية التى تهيمن على تنفيذ القانون ،مما يجعل قرار مد الإعفاء تحكمياً وخاضعا لتقدير ادارى بحت مما يؤدى الى محاباه نوع من المستثمرين على حساب نوع آخر.

٢- مدة الإعفاء.

تسرى الإعفاءات من الضرائب سالفة الذكر لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال وتشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج او مزاولةالنشاط حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك.

٣- زيادة مدة الإعفاء للمشروعات التى تتجاوز نسبة المكون المحلى فى الالات والمعدات والتجهيزات الخاصة به ٦٠٪ :-

طبقا للقانون يزاد الإعفاء لمشروعات مدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلى فى الآلا ت والمعدات والتجهيزات الخاصة بها ٦٠٪ (ستين فى المائة) ولا يدخل فى حساب هذه النسبة المال المستثمر فى الأراضى والمبانى وتكون الهيئة العامة للإستثمار هى الجهة المختصة بتحديد هذه النسبة .

٤ -جواز تقصير مدة الإعفاءات الضريبية أو الغائها .

هذا وقد أجازت المادة ٥٤ من القانون لمجلس ادارة الهيئة العامة للإستثمار فى حالة مخالفة المشروع لأحكام قانون الإستثمار أو عدم التزامه بالشروط والأهداف المحددة له - اتخاذ أحد الإجراءات التالية حسب جسامة المخالفة وظروف ارتكابها ومدى الإضرار التى تصيب الإقتصاد القومى وذلك اذا لم يقم المشروع بإزالة المخالفة خلال المدة التى تحددها الهيئة .

(أ) تقصر مدة الإعفاءات الضريبية المقررة للمشروع للمدة التى يحددها فى القرار الصادر لذلك .

(ب) الغاء الإعفاءات الضريبية المقررة للمشروع وذلك اعتبارا من تاريخ وقوع المخالفة .

(ج) الغاء الموافقة على المشروع .

وفى جميع الأحوال يجوز لمجلس ادارة الهيئة سحب القرار الصادر بالغاء الموافقة على المشروع بعد تقديم الضمانات اللزمة لإزالة المخالفة .

٢/١/٥ تقرير اعفاءات ضريبية أفضل لبعض المشروعات :

حيث قر ر قانون الإستثمار الإعفاءات الضريبية التالية لبعض المشروعات :

١- طبقا لمادة (١٨) من القانون:

أ-يكون الإعفاء من الضرائب السابق الإشارة اليها لمدة عشر سنوات بالنسبة للمشروعات التى تقام داخل المناطق الصناعبة الجديدةوالمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية ، وعلى أن يصدر قرار من رئيس مجلس الوزراء بتحديد المناطق الصناعية الجديدة والمناطق النائية.

ب-يكون الإعفاء بالنسبة لمشروعات استصلاح الأراضىوالتعمير وإنشاء المدن والمناطق الصناعية الجديدة وكذلك المجتمعات العمرانية الجديدة لمدة عشر سنوات .

ويجوزفى الحالات التى تقتضيها المصلحة العامة مد هذه المدة خمس سنوات أخرى بموافقة مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس ادار ة الهيئة العامة للإستثمار .

ج-وفى جميع الأحوال السابقة يزاد الإعفاء للمشروعات مدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلى فى الألات والمعدات والتجهيزات ٦٠٪ وفقا لما سبق ايضاحه .

د-اعفاء مشروعات الإسكان المتوسط والإقتصادى من الضرائب لمدة خمسة عشر عاما قابلة للزيادة.

وفى جميع الأحوال تكون الهيئة العامة للإستثمار هى الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط وطبقا لأحكام المواد من ٥٦ الى ٥٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

حيث نصت المادة ١٢ من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على مايأتى :-"تعفى من جميع الضرائب المنصوص عليها فى المادة السابقة لمدة خمسة عشر عاما مشروعات الإسكان المتوسط والإقتصادى التى تؤجر وحداتها بالكامل لأغراض السكنى خالية . ويجوز بقرار

من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من مجلس ادارة الهيئة ولإعتبارات الصالح العام مد هذه المدة خمس سنوات اخرى .

ويسرى الإعفاء المشار اليه فى الفترة السابقة وللمدة ذاتها على الأرباح التى توزعها هذه المشروعات .

ويضع مجلس إدارة الهيئة الضوابط الخاصة بالاستثمار فى هذه المشروعات كما يحدد نسبة الوحدات المسموح بتخصيصها للخدمات الإجتماعية فى هذه المشروعات بما لا يتجاوز ١٠٪ (عشرة فى المائة) من مجموع وحدات المشروع " .

ويتبين من هذا النص ان المشرع قد أولى مشروعات الإسكان المتوسط والإقتصادى عناية خاصة حيث مد فترة الإعفاء الضريبى لها ولأرباحها لمدة خمسة عشر عاما شريطة أن تؤجر وحداتها بالكامل لأغراض السكنى خالية .

هذا وقد أعطى المشرع أيضا المشروعات الإستثمارية عدة اعفاءات من ضريبة الدمغة النسبية ، وكذلك ٢٥٪ من ضريبة الإيلولة على أنصبة الورثة بالإضافة لعدة اعفاءات أخرى

٣/١/٥ إعفاء التوسعات فى المشروعات الإستثمارية من الضريبة

حيث نصت المادة (١٥) من القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ على سريان بعض الإعفاءات من الضرائب على التوسعات فى المشروعات لمدة خمسة سنوات على النحوالتالى :-

ويقصد بالتوسع الزيادة فى رأس المال التى تستخدم فى إضافة أصول رأسمالية ثابتة جديدةو زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع من السلع والخدمات أو التصنيع لما كان يستورده أو يقصد قيامه بإنتاج أو تقديم أنشطة أو خدمات جديدة .

ويسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون وذلك بالنسبة لزيادة رأس المال المستخدم فى تصويب الهيكل التمويلى للمشروعات القائمة وفقا للضوابط التى يحددها مجلس إدارة االهيئة .

يتضح من تحليل نص المادة (١٥) من القانون ان المشرع قد أعطى الإعفاء الى نوعين من الزيادة فى رأس المال الخاص بالمشروعات الإستثمارية هى :-

الأولى - وتشمل الزيادة فى رأس المال التى تستخدم فى اضافة أصول راسمالية ثابتة جديدة تحقق زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع ، ويفهم من ذلك أنها قاصرة على الزيادة فى

الأصول الراسمالية الثابتة دون الزيادة النقدية فى رأس المال وهذه الزيادة تعفى من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية انتاج تلك الزيادة أو مزاولتها للنشاط .

والثانية – وتشمل الزيادة فى رأس المال المستخدمة فى تصويب الهيكل التمويلى للمشروعات القائمة وقت العمل بالقانون وذلك بهدف تشجيع المساهمات فى زيادة رؤوس أموال المشروعات المتعثرة ، وهذه الزيادة يمكن أن تكون نقدية أو عينية طالما كان الهدف منها تصويب الهيكل التمويلى للمشروع ، وتعفى هذه الزيادة من الضريبة لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من ٢١ يولية ١٩٨٩ (تاريخ العمل بقانون الإستثمار) أى أن هذا الحكم الأخير حكم وقتى يسرى لمدة ثلاث سنوات فقط من تاريخ العمل بالقانون .

يرى البعض عدم وجود سببا منطقيا لقصر الإعفاء فى الحالة الأولى على التوسعات فى الأصول الراسمالية الثابتة . وجعل الإعفاء فى الحالة الأولى على التوسعات فى الأصول الراسمالية الثابتة ، وجعل الإعفاء فى الحالة الثانية مؤقتا لمدة ثلاث سنوات فقط من تاريخ العمل بالقانون ، ولا بالنسبة لتحديد مدة الإعفاء فى كل حالة وبسبب عدم تمتع الزيادة فى رأس المال بنفس مدة الإعفاء العادية لتشجيع المشروعات الإستثمارية القائمة على التوسع فى رؤوس أموالها وذلك لهدف لا يقل أهمية عن انشاء مشروعات جديدة .

٤/١/٥ اعفاءات اضافية من الضريبة العامة على الدخل بعد انقضاء مدة الإعفاء السابق ذكرها [1]

حيث قضت المادة (١٦) من قانون الإستثمار على اعفاء الأرباح التى يوزعها المشروع جزئيا من الضريبة العامة على الدخل ، حيث نصت على ما يلى :-

" تعفى من الضريبة العامة عل الدخل الأرباح التى يوزعها لمشروع وذلك بنسبة ١٠٪ (عشرة فى المائة) من القيمة الأصلية لحصة الممول فى رأسمال المشروع وذلك بعد انقضاء مدة الإعفاء المنصوص عليها فى المواد (١١ ، ١٢، ١٥ ،).

---

(١) تجدر الإشارة الى قانون الضريبة العامة على الدخل قد الغى بموجب القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ٨١.

ويكون الإعفاء المشار إليه في الفقرة السابقة بنسبة ٢٠٪ (عشرين في المائة) من القيمة الإسمية لحصة لمساهم في رأس المال المشروع الذى ينشأ بالتطبيق لأحكام هذا القانون في شكل شركة المساهمة التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام ويتم الإكتتاب فيها بما لا يقل عن ٤٠٪ (أربعين في المائة) من رأسمالها " .

وذلك بهدف تشجيع قيام المشروعات في شكل شركة مساهمة تطرح أسهمها للإكتتاب العام وتشجيع أصحاب المدخرات على الإستثمار في هذا المجال .

هذا ويسرى هذا الحكم أيضا على الأرباح التى يوزعها المشروع على التوسع الناتج عن الزيادة في رأس مال المشروع .

٢/٥ المشكلا ت المرتبطة بتطبيق الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلي

فيما يلى ابرز المشكلات العملية التى واجهت تطبيق الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الإستثمارية المقامة بنظام الإستثمار الداخلي ورأى المؤلف في حلها :-

١/٢/٥ - تأثير توقف المشروع الإستثماري على مدة الإعفاء الضريبي بسبب الظروف القهرية.

فقد أثير خلاف ونزاع حول ما إذا كانت فترة توقف المشروع بسبب القوة القاهرة او الظروف الطارئة او الأحداث الفجائية تدخل أو لا تدخل ضمن مدة الإعفاء الضريبي المقررة للمشروع (١) .

ويعرض الخلاف على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بملجس الدولة فقضت بما يلى:-

---

(١) فقد حدث أن شب حريق في شركة الشرق الأوسط لصناعة السجاد (مكة) مما أدى الى توقف المصنع خلال مدة الإعفاء الضريبى المقررة لها ، فطالبت الشركة بعدم أعتبار فترة التوقف ضمن مدة الإعفاء الضريبى المقررة باعتبار أن ذلك التوقف كان بسبب خارج عن إرادة الشركة .الأمر الذى رفضته مصلحة الضرائب جلسة بتاريخ ١٩٨٤/٦/٦ - ملف ٢٨١/٢/٢٧

إن فترة توقف المشروع الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بسبب القوه القاهر ة أو الظرف الطارىء أو الحادث المفاجىء تدخل ضمن السنوات الخمسه المقررة لاعفاء من الضرائب طبقاً للمادة (١٦) من القانون المذكور .

وقد أسست الجمعية العمومية رأيها في مايلي :

١- ان مفاد نص المادة ١٦ من القانون المذكور أن الأصل العام خضوع المشروعات الإنتاجية للضرئب ، الا أن المشرع رغبة منه في تشجيع الإستثمارات لجذب الأموال الأجنبية والتكنولوجيا المتقدمة لتطوير جميع الأنشطة الإنتاجية دعما للإقتصاد القومي ، قد منح استثناء هذه المشروعات اعفاءات ضريبية لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أولمزاولة النشاط حسبما تبين من نص المادة ١٦ من القانون رقم٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه ،وهو نص خاص يقضي صراحة بأن يكون الإعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال ، ولم ينص على خمس سنوات انتاجية حتى يمكن القول بعدم حساب المدة التي يتوقف فيها المشروع الإستثماري خلال مدة الإعفاء المشر ا ليه .

٢-وبما أن هذا النص حسبما سبق البيان يعد استثاء من القواعد العامة في الضريبة ، فمن ثم لا يجوز التوسع في تفسيره أو القياس عليه ويتعين تطبيقه في الحدود الواردة فيه وأنه ولئن كان الحريق الذي شب في احدى الشركات الإستثمارية وأدى الى توقفها يعد سببا خارجا عن ارادتها.الا انه ليس من شأنه ا، يؤدى الى امتداد السنوات الخمس المقررة للإعفاء الضريبي مرة اخرى تعادل مدة التوقف ، ما دام أن مدة الإعفاء بدأت فعلا في بداية الإنتاج طبقا لنص الصريح للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه .

وهذه المدة ليست مماثلة لمدد التقادم المعروفة في القوانين حتى يمكن القول بخضوعها لأحكام الوقف والإنقطاع . بل هي مدة اعفاء ضريبي وان كان يرتبط بدء سريانها ببدء الإنتاج الا أن حسابها ليس مرتبطا بالإنتاج الفعلي حتى ولو كان توقفه يرجع الى سبب خارج عن ارادة أصحاب المشروع الإستثمار ى .

وقد وافق وزير المالية على الفتوى المذكورة ، وأصدرت مصلحة الضرائب بمضمونها تعليماتها التفسيرية بضرورة مراعاة تنفيذ ما جاء بتلك الفتوى .

الا أن المؤلف يرى أنه تنفيذا لروح القانون الذى يهدف الى تشجيع شركات الإستثمار كان يتعين عدم ادخال فترة التوقف بسبب ا لظروف القاهرة او الحادث الفجائى ضمن مدة الإعفاء الضريبى المقررة

٢/٢/٥ تحديد تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط

أمام المشكلات التى واجهت مصلحة الضرائب فى تحديد تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط فى ظل أحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ ، ولأهمية تلك المشكلات فى تأثيرها على تحديد فترة الإعفاء الضريبى فقد حددت المصلحة تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط على النحو التالى:

١-بالنسبة للشركات الصناعية يحدد فيها بداية الإنتاج من تاريخ أول انتاج للتسويق أى انتاج أول سلعة بقصد بيعها أو تصديرها للغير .

٢-بالنسبة للمشروعات التجارية يعتبر تاريخ شراء السلعة هو تاريخ تحديد بداية النشاط التجارى.

٣-بالنسبة للمشروعات التى تزاول نشاط الخدمات كأعمال النقل والمقاولات والبنوك والشركات العقارية والمنشآت التى تقوم بأعمال الوساطة فى مختلف صورها يحدد تاريخ مزاولة النشاط الفعلى من تاريخ أول تعاقد يتم بين هذه المشروعات والغير لأداء الخدمات لهذا الغير .

٤-بالنسبة للمشروعات المشتركة بين الأطراف المصرية والعربيبة والأجنبية يراعى تطبيق نص المادة ٣٦ من القرار الوزارى لوزير الإقتصاد والتعاون الإقتصادى رقم ٢٧٥ لسنة ٧٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة . وطبقا لأحكام المادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية المذكورة فإن الهيئة العامة لإستثمار والمناطق الحرة تصدر شهادة - ومن بين ما تشتمل عليه يحدد فيها تاريخ بدء تشغيل المشروع المشترك .

وقد استطلعت المصلحة راى مجلس الدولة فى هذا الخصوص وبعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة انتهت جلستها ، الىأن بداية الإعفاء الضريبى المقرر بالمادة رقم ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ هو أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة الإنتاج بحيث لا تجاوز هذه السنة اثنى عشر شهرا . وقد أصدرت مصلحة الضرائب بناء على هذه الفتوى تعليماتها التنفيذية للفحص وطبقا لقانون الإستثمار الجديد يجوز أن تزيد هذه السنة على اثنى عشر شهرا وبالتالى فلم يعد هناك مجال لأعمال الفتوى والتعليمات سالفةالذكر .

الا أن المشرع ف ظل القانون ٢٣٠ لسنة ٨٩ قد حسم هذا الخلاف بوضوح حيث تكون الهيئة العامة للإستثمارىهى الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أو تاريخ مزاولة النشاط هذا من جهة ، ومن جهة أخرة نص المشرع فى الفقرة الاخيرة من المادة (١١) على اعفاء الفترة من بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حيث تم النص على أن تشمل السنة الاولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط حسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية .

٣/٢/٥ تحديد مدة الإعفاء الضريبى

حددت المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل مدة الإعفاء الضريبى تتراوح بين ٥-١٥ سنة حسب الأحوال . ويبدأ هذا الإعفاء من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو لمزاولة النشاط. وقد تنشأ عن هذا التحديد مشكلة تمثلت فى :

أ- من ناحية وجود فترة من الزمن قبل بدء الإعفاء يحتمل أن تحقق فيها الشركة أرباحا ويكون من الضرورى اخضاعها للضريبة نظرا لأن فترة الإعفاء محددة من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أومزاولة النشاط .

وانتهت مصلحة الضرائب الى أن يبدأ هذا الإعفاء من أول سنة مالية للإنتاج أو مزاولة النشاط فلا تستحق ضرائب قبل بداية هذه السنة المالية ويظل الإعفاء قائما للمدد المنصوص عليها فى المادة ١٦ ساللفة الذكر وبصفة متصلة ، وتحسب السنة على أساس اثنى عشر شهرا بإعتبار أن تلك المدة هى مدة السنة الضريبية ، فلا تتعداها لأكثر من ذلك ولو نص نظام الشركة على خلاف ذلك .ومع ذلك ، عمدت بعض الشركات (وبصفة خاصة بنوك

الإستثمار) على زيادة فترة السنة المالية الأولى لأكثر من اثنى عشر شهرا لزيادة فترة الإعفاء الضريبى الى أكبر مدة ممكنة . فإذا كانت السنة المالية للشركة تبدأ فى بدء النشاط أو الإنتاج فى اقرب تاريخ بعد أول يناير لتستفيد من باقى السنة بالإضافة الى الخمس سنوات المعفاة .

ب- من ناحية اخرى ،بالنسبة للمشروعات التى تبدأ فى الإنتاج علىعدة مراحل مثل بعض مشروعات الغزل والنسيج ثار التساؤل حول :

- هل يكون الإعفاء لفترة واحدة للمشروع ككل تبدأ من بداية انتاج أو ل مرحلة وبصرف النظر عن انتاج المراحل التالية ؟ أم
- تتمتع كل مرحلة انتاجية بفترة اعفاء ضريبى متصلة ؟

وقد أخذت مصلحة الضرائب بالرأى الأول بمعنى أن الإعفاء يسرى اعتباراً من بداية انتاج أول مرحلة ولفترة واحدة فقط .

وفى رأى الكثيرين أن الرا ى الثانى هو الأرجح علىأساس أن تحديد المراحل وفترات تنفيذ كلٌ منها يتحدد فى القرار الخاص بالموافقة علىالمشروع ، وبشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات توضح نشاط كل مرحلة على حدة .

وقد ساهم قانون الأستثمار رقم ٢٣٠ لسنة٨٩ فى علاج مشكلة تحديد مدة الإعفاء الضريبى حيث نص على أن السنة الأولى للإعفاء تشمل المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط حسب الأحوال حتى نهاية السنة الماليةالتالية لذلك . وعلى ذلك اذا كانت السنة ا لمالية للشركة تبدأ فى يناير وتنتهى فى ديسمبر وحددت الهيئة العامة للإستثمار لها أول ابريل كبداية للإنتاج فان السنة الأولى للإعفاء تشمل المدة من أول ابريل حتى نهاية ديسمبر من العام التالى .

<u>٤/٢/٥ معاملة الأرباح والخسائر الرأسمالية التى تحققها الشركات الإستثمارية خلال فترة الإعفاء الضريبى</u>

<u>(أ) معاملة الأرباح الرأسمالية .</u>

أثير خلاف حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الإستثمار خلال فترة الإعفاء الضريبى المقررة لها .

وبعرض هذا الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولةانتهى رأيها الى : " عدم سريان الإعفاء الضريبى الخمسى المقرر بالمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ على الأرباح الرأسماليةالتى تحققها مشروعات الإستثمار سواء كانت ناتجة عن بيع بعض أصولها أو تنازلا عنها أوبعض فروع المنشأة ."

وقدأسست الجمعية العمومية رأيها على ما يلى :

١-أن المادة الأولى من هذا القانون قد حددت ما يقصد " بالمشروع " فى تطبيق أحكامه فقررت أنه يقصد بالمشروع كل نشاط يدخل فى أى من المجالات المقررةفيه ويوافق عليه مجلس إدارة الهيئة العامة للإستثمار .

٢- ونصت المادة الثالثة من ذات القانون علىان يكون استثمار المال العربى والإجنبى فى جمهورية مصر العربية لتحقيق أهداف التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى اطار السياسية العامة للدولة وخطتها القومية .

٣-وحيث أن مفاد نص المادة (١٦) المشار اليها هو أن الإعفاء الخمسى من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على ايرادات القيم المنقولة والضريبة العامة علىالإيراد انما ينصرف الى أرباح المشروعات الإستثمارية التى وافقت الهيئة العامة للإستثمار على خضوعها لأحكام قانون الإستثمار ، وبالتالى يكون لها حق التمتع بما ورد به من ضمانات واعفاءات .

٤-وحيث يقصد بالمشروع الإستثمارى طبقا لحكم المادة الأولى من ذات القانون كل نشاط يدخل فى أ ى من المجالات المقررة ويوافق عليه مجلس ادارة الهيئة بحيث يكون نشاطًا أصيلا للمشروع والإستثمارىوالذى يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة المذكورة . فعلى ذلك فإن بيع الأصول الرأسمالية لمشروع أو التنازل عنه للغير وتحقيق أرباح عن طريق ذلك النشاط لا يدخل فى المجالات الواردة على سبيل الحصر فى المادة الثالثة المشار اليها .ومن ثم فإنه لا يجوز اعتباره نشاطاً إستثمارياً ولاتسرى فى شأنه المزايا والإعفاءات المنصوص عليها فى قانون استثمار المال العربى والاجنبى.

ويؤكد ذلك أن الإعفاء بحسب الفهم الطبيعي لهدف الشارع انما ينصرف الى الجانب من المشروع الذى يعمل فعلا فى الإستثمار تشجيعا له فى الإسهام فى الإنتاج القومى ولا ينصرف الى الجانب من المشروع الذى يخرج عن نطاق الإستثمار بالبيع .

وأيد ذلك أيضا أن المشرع لم يهدف قانون فى الإستثمار أن تباع أصول المشروع الراسمالية أو يتم التنازل عنها للغير الا عند تصفية المشروع رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، أما التصرف فى بعض الأصول الثابتة للمشروع أثناء قيامه فإنه يكون مضاربة على عناصر لا تدخل أصلا فى مجالات الاستثمار مما ينبغى أن تنحصر عنه الإمتيازات التى منحها القانون للمال المستثمر .

وقد أخذت مصلحة الضرائب بذلك الراى وأصدر ت بها تعليماتها التفسيرية الى مأمورية ضرائب الإستثمار بمراعاة تنفيذها .

على الرغم من ذلك فإن مصلحة الضرائب الحقت بتعليماتها التفسيرية سالفة الذكر نصا يقضى بعدم خضوع الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الراسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء بالنسبة للمشروعات التالية :

أ-مشروعات الإسكان ومشروعات الإمتداد العمرانى المنصوص عليها فى المادة ٣ (بند ٣) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، حيث لا يعتبر شراء مبنى قائم فعلا أو أرض فضاء مشروعا فى مفهوم أحكام قانون الإستثمار الا إذا كان يقصد البناء أو إعادة البناء . فإذا كان يقصد اعادة البيع للإستفادة من الزيادة فى القيمة السوقية خضعت أرباحه فى هذه الحالة للضريبة ، وبالتالىفإن أرباح بيع المبنى الذى أقامته المنشأة أو أعادت بناءه لا يخضع للضريبة لأنه يدخل مجال الإستثمار لهذه المنشأة.

ب-أرباح البنوك الإستثمارية الناتجة عن بيع مساهمتها فى رأس مال شركات مشتركة وكذلك أرباح بيع الأوراق المالية بمحفظة الأوراق المالية ،حيث أن مجال عمل بنوك الإستثمار يهدف اساسا الى تنمية الإستثمار فى قيام المشروعات الإستثمارية لخدمة المشروعات وقيامه ببيع أسهم المشروعات التى بدأت نشاطها والإسهام فى غيرها . والتعامل بالشراء والبيع فى السوق المفتوحة فى الأوراق المالية، لذلك فإن الأرباح

الناتجة عن تنويع محفظة الأوراق المالية ببيع بعض هذه الأوراق بالسوق لا تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء .

ج-شركات الاستثمار التي تهدف الى توظيف الأموال في المجالات المنصوص عليها في قانون الإستثمار ، فطبيعة عمل هذه الشركات هي القيام بالأسهم في قيام المشروعات وتنشيط سوق الأوراق بشراء وبيع الأوراق المالية .

ب- الخسائر الرأسمالية :-

وهي الخسائر التي يمكن أن تلحق بالمشروع الإستثمارية نتيجة التصرف في بعض أصوله الثابتة أوبعض فروعه ولا شك أن للمشروع الإستثماري أن يستفيد من ترحيل جميع خسائره سواء أكانت عادية أو رأسمالية والتي تتحقق خلال سنوات الاعفاء المقره لها بقانون الإستثمار .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ ، في شأن جواز ترحيل خسائر الشركات الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ، التي تحققت خلال سنوات الإعفاء المقرر لها الى سنة أو سنوات تالية بما لا يجاوز خمس سنوات طبقا لحكم المادة ١١٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وذلك بانسبة للخسائر العادية .

يمكن تطبيق نفس المبدأ السابق بالنسبة للخسائر الرأسمالية للمشروعات الإستثمارية ، بحيث يمكن ترحيل جميع الخسائر سواء كانت عادية أو رأسمالية التيتحققت خلال سنوات الإعفاء المقرر بقانون الإستثمار لمدة السنوات الخمس التالية لتاريخ تحقيق الخساررة تطبيقا لنص المادتين ٢٥ ،١١٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، خاصة وأن النص لم يحدد نوع معين من الخسارة .

وفي طل القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، لم تأتي أي إشارة لكيفية المعاملة الضريبية للخسائر الرأسمالية ، إعتمادا على ما تضمنته مواد القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في هذا الخصوص .

<u>٥/٢/٥مد ى امكانية ترحيل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي :</u>

أثير خلاف في الراى حول مدى امكانية ترحيل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي الى السنوات التالية الخاضعة للضريبة المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي الى

السنوات التالية الخاضعة للضريبة ،وقد ذهبت مصلحة الضرائب فى أول الأمر الى عدم امكان ترحيل تلك الخسائر للسنوات التالية استنادا الى ما يلى :

أ-إن الأصل هو خضوع هذه المشروعات للضريبة الأان المشرع رغبة منه فى تشجيع الإستثمار جلباً لأموال أجنبية وتكنولوجية متقدمة دعما للإقتصاد القومى منح استثناء هذه المشروعات إعفاء لمدةخمس سنوات اعتبارا من أو ل سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط حسبما يتبين من نص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .

ب-أنه لا يجوز التوسع فى تفسير الإعفاء الوارد فى المادة ١٦ أو القياس عليه ويتعين تطبيقه فى الحدود الواردة به .

ج-إن الإعفاء الوارد فى المادة ١٦ من الخضوع للضريبة يقابله التزام ضمنى على الشركة بتحمل خسائرها الحقيقية نتيجة الإستغلال أى غنم بغر م ,.

د-أنه يشترط لترحيل الخسائر أن يكون هناك فحص وربط على أساس نتيجة الأعمال التى انتهت بالخسارة ، وطالما إنعدم ذلك فلا مجال لترحيل هذه الخسائر.

ولما كان المصلحة قد جانبها الصواب فى هذا الأمر، فقد أشتد الخلاف وعرض الأمر على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع والتى قضت بما يلى :

" جواز ترحيل خسائر الشركات الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، التى تحققت خلال سنوات الإعفاء المقرر لها بالقانون المذكور الى سنة أو سنوات تالية بما لا يجاوز خمس سنوات من تاريخ تحقق الخسارة طبقا لحكم المادة ١١٥ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وعلها حينئذ أن تقدم لمصلحة الضرائب الدليل المثبت لوقوع الخسارة وعدم تغطيتها من أرباح خلال مدة الإعفاء ، ولمصلحة الضرائب جميع الحقوق المقررة قانوناً للتثبت من ذلك ، وقد أصدرت مصلحة الضرائب بمضمون هذه الفقرةتعليماتها التفسيرية فى شأن جواز ترحيل خسائر الشركات الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ التى تحققت خلال سنوات الإعفاء المقرر لها بالقانون المذكور الى سنة أو سنوات تالية بما لا يجاوز خمس سنوات طبقا لحكم المادة ٢٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وقد استند ذلك الرأى الى ما يلى : -

١-ان الأصل هوخضوع أرباح المشروعات للضرائب ، الا أن المشرع رغبة منه فى تشجيع الإستثمار على اعفاء أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط وذلك دون الإخلال بحق هذه المشروعات فى التمتع بأى اعفاءات ضريببية أفضل مقررة فى قانون آخر .

٢-أن المشرع لم يقصر ترحيل خساشر شركات الأموال وفقا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على شركات منشأة وفقا لنظام قانونى معين ، وانما أجاز لها ترحيل خسائرها لمدة لا تجاوز خمس سنوات سواء كانت منشأة تطبقا للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، أو غيره من القوانين .

وقد اشترطت هذه التعليمات لذلك أن تثبت الشركات لمصلحة الضرائب أن الخسائر الواقعة خلال سنة من سنوات الإعفاء حقيقية ، كما يكون لها كافة الحقوق التى التى يقررها لها القانون من وقوع الخسارة الحقيقة ومن عدم تغطيتها من ربح السنة التالية مباشرة أو غيرها من سنوات الإعفاء .

<u>٦/٢/٥ امدى امكانية خصم الأرباح الرأسمالية من الخسائر الجارية للمشروعات الإستثمارية خلال فترة الإعفاء الضريبى :</u>

انتهى رأى مصلحة الضرائب فى هذا الشأن الى ما يلى :

١-عندما تتحقق أرباح من النشاط الجارى وأرباح راسمالية خلال فترة الإعفاء تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة سواء بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على ارباح شركات الأموال بحسب الأحوال طبقا لفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستهما التى انعقدت بتاريخ (٥) أكتوبر سنة ١٩٨٣ وتعليمات المصلحة التفسيرية رقم (٢) للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ السابق الإشارة اليهما ، بينما تعفى أرباح النشاط الجارى من الخضوع للضريبة خلال فترة الإعفاء المقرة تطبيقا لأحكام المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ .

٢-إذا تحققت أرباح رأسمالية تفوق خسائر النشاط الجارى- خلال فترة الإعفاء - فإنه يحق للمشأة تخفيض الأرباح الرأسمالية بقيمة خسائر النشاط الجارى .

٣-عندما تتحقق أرباح رأسمالية - خلال سنوات الإعفاء - تقل عن خسائر النشاط الجارى فيحق للمشأة خصم ما تبقى من خسائر بعد عمل المقاصة بينهما من أرباح السنوات التالية وبحد أقصى خمس سنوات تطبيقا لأحكام المادتين ٢٥ ،١١٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

وهذا الحكم يعمل به أيضا فى طل أحكام قانون الإستثمار الجديد الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

٧/٢/٥ المعاملة الضريبية لفروق اعادة تقييم العملات الأجنبية

ثـار خلاف حـول مـدى خضـوع فـروق اعـادة تقييـم الأصـول والخصـوم امتداولـة للمشروعات الاستثمارية الخاضعة لقانون الأستثمار والتناتجة عـن إعـادة التقييـم الفترى تنفيذاً لقرار وزير الأقتصاد فى شأن تطبيق أسعار صرف العملات الأجنبية المتضمنة العلاوة على مشروعات الأستثمار والذى يفضى بما يلى :-

١- المادة الأولى : فى تطبيق أحكام القانون رقم٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، يعتبر أعلى سعر معلن للنقد الأجنبى هو السعر الفعلى فى مجمع البنوك المعتمدة مز يداً بالعلاوة الت ىتحددها الجنة المنصوص عليها بالقرار الوزارى رقم ٣ لسنة ١٩٨٥ المشار إليه .

٢-المادة الثانية : يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره وينشر بالوقـائع المصرية .وتعمل الهيئة العامة للإستثمار بمنشورها والمتضمن أنه بالنسبة لأرصدة الأصول والخصوم المتداولة الت ىتكون مقومة بعملة أجنبية يتم إعادة تقييمها فى تاريخ تصوير الميزانية طبقاً لسعر الصرف المعلن فى ذلك التاريخ على أن تتم معالجة الفروق الناتجة من إعادة التقيم على النحو التالى :

أ -إذا أسفر التقييم عن ربح يكـون بـه مخصص تقييم عملات أجنبية يضاف إليه أو يخصم من أى ايرادات أ وخسائر التقييم فى السنوات القادمة .

٤- اذا أسفر التقييم عن خسارة تحمل علـى حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية بعد استبعاد الرصيد الدائن للمخصص سالف الذكر إن وجد .

وقد أوضحت الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة فى كتابها بشأن سعر الصرف المستخدم لأغراض تصوير القوائم المالية وكذلك تقييم أصول وخصوم مشروعات الإستثمار ما يلى :

١-لا يجوز اعادة تقييم أرصدة الأصول الثابتة وحقوق الملكية السابق تقييمها بعملة أجنبية .

٢-تطبيق أسعار صرف العملات الأجنبية متضمنة العلاوة على مشروعات الإستثمار تحويل الأرباح طبقا لسعر الصرف الوارد بالقرار الوزارى المعلن فى تاريخ تنفيذ كل عملية .

٣-يتم تحويل الأرباح طبقا لسعر الصرف الوارد بالقرار الوزارى المعلن للنقد الأجنبى القابل للتحويل بواسطة مجمع البنوك المعتمدة مزيدا بالعلاوة التى تحددها اللجنة المنصوص علها فى القرار الوزارى رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٥ والتى تتكون من :

أ-السيد وكيل محافظ البنك المركزى المصرى .

ب-مندوب من وزارة الإقتصاد والتجارة الخارجية .

ج-ج- السادو مديروا العموم المشرفون على العمليات الخارجية ببنوك القطاع العام الأربعة .

أى أن ذلك الكتاب قد تضمن :-

أن معلجة الرصيد الناتج عن عملية اعادة التقييم لا بعد ربحا بل يقيد فرق تقييم دفترى للأصول والخصوم المتداولة يراعى تجنيبه فى حساب خاص ولا يجوز التصرف فيه الا بعد الرجوع الى الهيئة .

د-السادة مديروا العموم المشرفون على العمليات الخارجية لأربعة من البنوك بالتناوب بمعرفة البنك المركزى المصرى ويكون تمثيلها لمدة ستة أشهر .

٥-فى حالة اختلاف عملة الوفاة برأس المال أو جزء منه عن العملة المسمى بها رأس المال يتم اتخاذ سعر الصرف الوارد بالقرار الوزارى سالف الذكر فى اليوم الأول - للفترة المحددة للوفاء كاساس لتقييم المبالغ المسددة مع تجنيب فروق التقييم النالجة عن تغيير السعر المعلن خلال فترة السداد فى حساب خاص يتم معالجته كالأتى :

أ- فى حساب (احتياطى رأسمالى خاص) اذا كانت هذه الفروق دائنة .

ب-في حساب فروق مدينة – أن وجدت – يتم تحميلها على حساب النتيجة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات ، الا إذا تقرر مطالبة المساهمين بسدادها بعد انتهاء عملية السداد وفور تحديد قيمة هذه الفروق .

٦-وبالنسبة لأرصدة الأصول والخصوم المتداولة التي قد تكون مقومة بعملة أجنبية يتم اعادة تقييمها في تاريخ تصوير الميزانية طبقا لسعر الصرف سالف الذكر المعلن في ذلك التاريخ .. ويتم معالجة الفروق الناتجة عن إعادة التقييم على النحو التالي :

أ-اذا أسفر التقييم عن ربح يكون به مخصص (تقييم عملات أجنبية) يضاف اليه أو يخصم منها أي ايرادات أو خسائر اعادة تقييم في السنوات القادمة .

ب-اذا أسفر التقييم عن خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية بعد استبعاد الرصيد الدائن للمخصص سالف الذكر ان وجد .

وكان قد صدر منشور الهيئة العامة للإستثمار بشأن الرأى في الإستفسارات التي وردت للهيئة في تطبيق قرار السيد الأستاذ الدكتور وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية تحت رقم (١٤٩) لسنة ١٩٨٥ الصادر في ٢٠ مارس ١٩٨٥ والوارد في الكتاب المؤرخ ١٩٨٥/٣/٢٧ نظرا لورود استفسارات خاصة من بعض البنوك المشتركة وفروع البنوك الأجنبية حول تقييم عناصر الأصول والخصوم في المراكز المالية بالعملات الأجنبية لتلك البنوك عما إذا كانت تتم وفقا لسعر صر ف يتضمن العلاوة أو بدونها .

فإنه في تنفيذ البند رقم (٦) الوارد في المنشور العام للتفسيرات المبلغة لجميع مشروعات الإستثمار في ١٩٨٥/٥/١٦ والخاص بتقييم أرصدة الأصول والخصوم التي قد تكون مقومة بعملة أجنبية وضرورة اعادة تقييمها في تاريخ تصوير الميزانية طبقا لسعر الصرف المعلن مزيدا بالعلاوة في ذلك التاريخ والذي يقضي بأن تتم معالجة الفروق الناتجة عن إعادة التقييم على النحو التالي :-

أ-اذا أسفر التقييم على رصيد دائن يكون به مخصص (تقييم عملات أجنبية) يضاف اليه أو يخصم منه أي ايرادات أو خسائر اعادة تقييم في السنوات القادمة.

ب-اذا أسفر التقييم عن رصيد مدين يحمل على حساب أرباح وخسائر عن السنة المنتهية بعد استنفاذ الرصيد سالف الذكر ان وجد .

فقد وردت الإستفسارات المشار اليها من بعض البنوك على تطبيق ذلك بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة في البنوك المشتركة .

لذلك فان معالجة الرصيد الناتج من عملية التقييم هذه لا يعتبر ربحا بل يعتبر فرق تقييم دفترى الأصول والخصوم المتداولة يراعى تجنيبه فى حساب خاص يظهر بميزانية البنك الموجودة فى تاريخ تال لتاريخ صدور القرار الوزارى رقم ١٤٩ لسنة ١٩٨٥ فى بند مستقل باسم حساب تقييم الأصول والخصوم المتداولة ولا يجوز التصرف فيه الا بعد الرجوع للهيئة .

وقد ذهب رأى الى أن عملية اعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم المتداولة يؤدى الى معرفة القيمة الحقيقية لهذه الأرصدة فى تاريخ انتهاء السنة المالية . وإذا ما أسفرت عملية إعادة التقيم عن زيادة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة فى تاريخ انتهاء السنة المالية فإن هذا مؤداه وجود ربح حقيقى يتعين إدرجه فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر وبالتالى يدخل فى الوعاء الخاضع للضريبة عن تلك السنة ، وبمفهوم المخالفة فإنه اذا ما أسفرت عملية اعادة التقييم عن زيادة الخصوم المتداولة عن الأصول المتداولة فإن ذلك مؤداه وجود خسارة تدرج فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

الا أنه يتعين القول بأن فروق اعادة التقييم سالفة الذكر لا يمكن إخضاعها للضريبة للأسباب الأتية :-

١-أن هذه الفروق لا تخرج عن كونها قيدا دفترياً تم اجراؤه تنفيذا لتعليمات صادرة من الهيئة العامة للإستثمار وليست فروق أرباح فعلية حققتها المنشأة .

٢-طبقا لمنشور الهيئة العامة للإستثمار الصادر فى ٨٥/١١/٢٠ وكتابها الدورى رقم (١) لسنة ١٩٨٦ فإن معالجة الرصيد الناتج عن عملية إعادة التقييم لا تعتبر ربحا بل يعتبر فرق تقييم دفترى للأخول والخصوم المتداولة ولا يجوز التصرف فيه الا بعد الرجوع للهيئة .

٣-أن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال قد وردت على سبيل الحصر فى قانون الضرائب على الدخل الصادر

بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وليس من بينها فروق اعادة التقييم الدفتري لأصول وخصوم المنشأة .

وعلى ذلك فإن المؤلف يرى عدم خضوع الفروق الناتجة عن اعادة تقييم الأصول والخصوم المتداولة للمشروعات الإستثمارية الخاضعة لأحكام القانون الإستثمار للضريبة لعدم وجود نص قانوني يجيز ذلك .

٨/٢/٥ المعاملة الضريبية للأموال التي تستثمرهاشركات الإستثمار في مشروعات فرعية خارج نطاق هذا القانون

سمحت المادة(٥٧) من القانون ٢٣٠ للمشروعات التي تتخذ شكل شركات استثمار مساهمة ان تستثمر بعض أموالها في مشروعات خارج نطاق هذا القانون وذلك وفقا لما يقرره مجلس ادارة الهيئة العامة الإستثمار حيث قضت تلك المادة على أنه في هذه الحالة لاتسرى على الأموال المستثمر ة في المشرعات الفرعية والإعفاءات التي تضمنها قانون الإستثمار دون الإخلال بحق هذه المشرعات في التمتع بأية اعفاءات التي تضمنها قانون الإستثمار دون الإخلال بحق هذه المشروعات في التمتع بأية اعفاءات تقررها القوانين الأخرى .

٩/٢/٥ مدى جواز تحويل الشركات المنشأة طبقا للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ الى شركات خاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١

اختلف الرأى حول مدى جواز تحول الشركات المنشأة في ظل قانون الإستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ الى العمل في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

فذهب رأى الهيئة العامة للإستثمار الى عدم جواز اجبار المشروعات على البقاء في ظل أحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه ويمكن اجابتها لطلبها الخروج من مظلة هذا القانون الى غيره من القوانين الأخرى دون تحديد ، وانتهى رأى الهيئة الى جواز الغاء الموافقة الصادرة لتلك المشروعات وفقا للقانون المذكور في حالة طلبها العمل في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مع قيام تلك المشروعات بالوفاء بالإلتزامات التي كان

عليها أن تؤديها تحت مظلة قانون الإستثمار ، وتذهب مصلحة الضرائب الى أن المنشآت الخاضعة لقانون استثمار المال العربى والأجنبى رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ معدلا بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ أما أن تكون منشأة فردية أو شركة أشخاص التى تريد التحويل الى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ عليها أن تغير من شكلها القانوني لتكون مساهمة أو توصية بالأسهم أو ذات مسئولية محدودة وفقا للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، من بينها المادة ٢١ منه والتى تنص على كيفية التصرف فى رأسم المال المستثمر وتحويله الى عملة محلية. ثم تنشىء شركة المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة وفقا للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وفى هذه الحالة تتمتع باستكمال مدة الإعفاء الضريبى الخمسى المنصوص عليه فى المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وذلك وفقا للمادة ١٨٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

أما بالنسبة لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة الخاضعة حاليا لقانون الإستثمار والتى تريد التحول للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فعليها ان تعدل انظمتها وعقود تأسيسها بما يتفق وأحكام القانون الأخير وتسرى عليها حكم الفقرة الثالثة من المادة ١٨٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بالإضافة الى الإعفاءات والمزايا المنصوص عليها فى المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بخصوص عائد الأرباح التى يراد استثماره .

ولذلك قامت المصلحة بعرض الموضوع على ادارة الفتوى لوزارات المالية والإقتصاد والتموين والتأمينات للإفادة بالرأى من ادارة الفتوى لوزارات المالية والإقتصاد والتموين والتأمينات للإفادة بالرأى عن مدى جواز تحول الشركات الخاضعة للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل الى خضوع لقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ومدى استمرارها فى التمتع بالإعفاءات والمزايا المقررة فى القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ من عدمه فأفادت بما يلى :

" انه يجوز للشركة المساهمة الخروج من مظلة قانون الأستثمار الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وذلك بالغاء الموافقة الصادرة لتلك الشركات وفقا لأحكام هذا القانون ، كما يجوز للشركة أن تتمتع بالمزايا والإعفاءات المقررة بمقتضى أحكامه عدا المادتين ٢١ ،

٢٢ منه وذلك بالنسبة فقط لما تستحدثه من زيادة في رأسمالها في أحد المجالات المنصوص عليها في المادة (٣) من القانون المذكور بموافقة الهيئة العامة للإستثمار ".

وقد أسست رأيها على ما يأتي :

أولا بالنسبة للشق الأول من السؤال الخاص بمدى جواز تحول الشركات من نظام الإستثمار الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ الى نظام الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإن نصوص القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المستبدل بالقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ المشار اليه لم تتضمن أى حكم يلزم الشركات أو المشروعات الخاضعة لأحكامه بضرورة الإستمرار في العمل وفقا لهذه الأحكام ، وبالتالى فليس ثمة الزام على المشروعات الخاضعة في العمل وفقا لهذه الأحكام ، بالبقاء أو الإستمرار تحت مظلة أحكام هذا القانون .

ومما يؤيد ذلك ما نصت عليه المادة ٢١ من القانون المذكور من أن لصاحب ا لشأن أن يطلب إعادة تصدير المال المستثمر الى الخارج أو التصرف فيه بموافقة مجلس ادارة الهيئة بشرط أن يكون قد مضى على ورود المال خمس سنوات اعتبارا من التاريخ الثابت في شهادة التسجيل ما لم يقرر مجلس إدارة الهيئة التجاوز عن هذا الشرط إذا تبين أنه لا يمكن تنفيذ المشروع المقبول والمحول من أجله المال أو الإستمرار فيه لأسباب خارجة عن إرادة المستثمر لظروف غير عادية أخرى يقرها مجلس إدارة الهيئة .

ويتضح من هذا النص : انه يجوز لصاحب المشروع الخاضع لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ - لأى سبب يراد وبموافقة الهيئة العامة للإستثمار - التصرف في مشروعه بالشروط والإوضاع المنصوص عليها بهذه المادة .

وانه ولئن كان هذا الحكم - كما يتبين من ظاهر النص - خاص بالمال العربى أو الأجنبى المستثمر وفقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ الا أنه يدل أيضا على أن لصاحب المشروع المنشأ برأسمال مدفوع بنقد مصرى كما هو في الحالة المعروضة - الخاضع لأحكام قانون الإستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ أن يخرج من مظلة هذا القانون لاسيما وأن المشروع قد تعترضه بعض الصعاب التى يتعذر معها استمراره في ظل نظام الإستثمار ومن ثم فلا يعقل أن يظل المشروع أسير هذا النظام , ومن حيث أنه ولئن كان المشروع في

الحالة المعروضة - شركة مساهمة - خاضعا لنظام الإستثمار الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ فإنه في ذات الوقت يخضع لقانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ومن ثم فإنه يجوز بناء على طلب صاحب المشروع الغاء الموافقة الصادرة له طبقا لقانون الإستثمار وفي هذه الحالة يستمر المشروع خاضعا لنظام الشركات المشار اليه بإعتباره الشريعة العامة لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ، ولا يعتبر المشروع حينئذ قد تحول من نظام الى نظام ولكنه يكون قد خرج من مظلة قانون الإستثمار - وخضع خضوعا كاملا لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

ثانيا : أما بالنسبة للشق الثاني من الموضوع وهو الخاص بمدى جواز استمرار تمتع المشروعات التي خرجت من نظام استثمار المال العربي والأجنبي الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بالإعفاءات والمزايا المقررة به فقد نصت المادة ١٨٣ من القانون ٥٩ لسنة ١٩٨١ - المشار اليه - على أن تظل الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن استثمار المال العربي والأجنبي متمتعة بالأحكام المقررة لها بموجب القانون المذكور .

وتتمتع الشركات التي تنشأ طبقا لأحكام هذا القانون برأسمال مدفوع بنقد مصري مملوك لمصريين في أحد المجالات المنصوص عليها في المادة (٣) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بالمزايا والإعفاءات والضمانات الواردة فيه عدا المادتين ٢١ ، ٢٢ منه وذلك بشرط موافقة الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة طبقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها فيه.

وتسري المزايا والإعفاءات والضمانات المشارة اليها على الشركات التي ينظمها هذا القانون والقائمة وقت العمل به وذلك في حدود ما تستحدثه عن طريق زيادة رأسمالها من انشاءات أو مشروعات في مجال من المجالات المنصوص عليها في المادة (٣) من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه بشرط موافقة الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة .

ويتبين من النص المتقدم أنه تضمن ثلاثة أحكام :

أ- حكم الفقرة الأولى ويختص بالشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ومن البديهي ان تتمتع هذه الشركات بالإعفاءات والمزايا التي قررها هذا القانون .

ب-حكم الفقرة الثانية يختص بالشركات التى تنشأ لأول مرة طبقا لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وهذه تتمتع بالإعفاءات والمزايا المقررة بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ عدا المادتين ٢١ ، ٢٢ منه وذلك بالشروط والأوضاع المنصوص عليها فى هذه الفقرة .

ج-أما الفقرة الثالثة والأخيرة من المادة ١٨٢ سالفة الذكر فهى تتعلق بالشركات التى تخضع لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتى كانت قائمة فعلا وقت العمل به ، وهذه قرر المشروع تمتعها بالإعفاءات والمزايا بالنسبة لما تستحدثه من زيادة فى رأسمالها مستخدمة إياها فى أحد المجالات المنصوص عليها فى المادة (٣) من القانون الأخير بموافقة الهيئة العامة للإستثمار.

ومن حيث أنه بتطبيق ما تقدم على الحالة المعروضة الخاصة بالشركة المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والتى ترغب فى الخروج من مظلة القانون المذكور والخضوع الكامل لقانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإنه يحق لها بعد الخروج من مظلة قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ أن تتمتع بالمزايا والإعفاءات المقررة بمقتضى هذا القانون الأخير عدا المادتين ٢١ ،٢٢ وذلك بالنسبة فقط لما تستحدثه من زيادة فى رأسمالها فى مجال من المجالات المنصوص عليها (٣) من القانون المذكور - بموافقة الهيئة العامة للإستثمار.

<u>١٠/٢/٥ مدى تمتع الزيادة في راس مال شركة الإستثمار بفترة اعفاء ضريبي أخري</u>

١-أصدرت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فتواها" بأحقية تمتع المشروعات الإستثمارية أو المشرعات الإستثمارية التى تقام بالمناطق الحرة بالإعفاءات الضريبية الصادره بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ معدلا بالقانون رقم ٣٣ لسنة ١٩٧٧ وذلك بالنسبة لما تقوم به تلك المشروعات من زيادة فى رأس مالها فتتمتع تلك الزيادة بذات الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها بالمادة (١٦) من القانون سالف الذكر . وتستهدف تلك المشروعات من زيادة رأس مالها الى التوسع فى المشروع بإضافة أصول رأسمالية جديدة أو بغرض مواجهة تزايد التكاليف الإستثمارية للمشروع .

٢-وهذه الفتوى هى فتوى تفسيرية كاشفة لمواد القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ يمكن للشركة أن تستفيد منها بالنسبة لتمتع الزيادة فى رأس المال

بذات الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها المادة ١٦ من القانون المشار اليه . وهى أوسع وأشمل من نص الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ والتى تقضى بسريان الإعفاءات المشار اليها على شركات المساهمة القائمة وقت العمل بهذا القانون فى حدود ما تستحدثه عن طريق زيادة رأس المال بإكتتاب تقدى من انشاءات فى مجال من المجالات المنصوص عليها فى هذا القانون بشرط موافقة الهيئة .

وفى رأى المؤلف فإن المقصود بشركات المساهمة القائمة وقت العمل بهذا القانون هو الشركات المساهمة الموجودة وقت العمل بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ قبل تعديله بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ الذى استبدل نص المادة (٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بنص آخر جديد. ويستند فى هذا الرأى الى فلسفة الإستبدال ، والفرق بينها وبين فلسفة الإضافة التى تسرى اعتبارا من تاريخ العمل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ وهو ١٩٧٧/٦/٩ . (وهذا الرأى - فلسفة الإستبدال - لم تقتنع به مصلحة الضرائب) .

٣- وقد قررت اللجنة العليا للإستثمار ما يلى :

أ- أن اللجنة العليا لإستثمار هى الجهة الوحيدة المختصة بتفسير قانون الإستثمار .

ب- منح المستثمر المصرى كافة المزايا والإعفاءات والضمانات التى قررها قانون الإستثمار للمستثمر الأجنبى .

٤- تنفيذا لهذه الفتوى أصدرت الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة القرار رقم ١١٦/٥- ١٩٨٤ الذى يقضى بالأتى :

" تتمتع الزيادة فى رأس المال الأصلى للمشروعات المقبولة فى اطار القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ بالإعفاء الضريبى المقرر بالمادة (١٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، المعدل كمبدأ عام فى الحالات الأتية :-

أ- قيام المشروع بنشاط جديد مكمل للنشاط الأصلى .

ب- توسع المشروع فى نشاط قائم بالفعل " .

وبهذا القرار أصبح تمتع الزيادة فى رأس المال الأصلى للمشروع مبدأ عام ويطبق على المشروعات المقامة فى ظل قانون الإستثمار متى توافر فيه أحد المعيارين السابق ذكرهم .

وعلى ذلك فإن هذه الفتوى لكى تنفيذها مصلحة الضرائب لا بد أن يوافق على الأخذ بها السيد وزير المالية ، لكى تلتزم بها المصلحة وان تصدر تعليماتها للمأمورية المختصة لتنفيذها ،حيث أنه وفقا للمادة (٦٦) من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة فإن " الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع تختص بأبداء الرأى مسببا فى المسائل الأتية :-

أ-المسائل الدولية والدستورية والتشريعية وغيرها من المسائل القانونية التى تحال اليها بسبب أهميتها من رئيس الجمهورية أو من رئيس الهيئة التشريعية أو من رئيس مجلس الوزراء أومن أحد الوزراء أو من رئيس مجلس الدولة .

ب-المسائل التى ترى فيها احدى لجان قسم الفتوى رأيا يخالف فتوى صدرت من لجنة أخرى أومن الجمعية العمومية لقسمى الفتوىوالتشريع .

ج-المسائل التى ترى احدى لجان قسم الفتوى احالتها اليها لأهميتها .

د-المنازعات التى تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة او بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات وبعضها البعض .

ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى هذه المنازعات ملزما للجانبين ".

هذا هو الحل القانونى الوحيد لإمكان تمتع الزيادة فى رأس المال بفترة اعفاء ضريبى جديدو وفقا لأحكام المادة (١٦) من قانون استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة برقم ٤٣ لسنة١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ وطبقا للفتوى المشار اليها وهى فتوى سليمة من الناحية القانونية .

٥-بقيت نقطة أخيرة لا بد من حسمها على ضوء فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بالنسبة لتحديد بداية الإعفاء الضريبى الأصلى المقرر فى المادة (١٦) من قانون استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة ، وتعليمات

مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (١) لمادة (١٦) المشار اليها المستندة الى الفتوى المشار اليها التى عليها وزير المالية بتاريخ ١٩٨٤/١/٣١.

فطبقا لهذه الفتوى والتعليمات المذكورة :

أ-يبدأ الإعفاء الضريبى الأصلى من أول سنة مالية تالية للإنتاج أو مزاولة النشاط لمدة خمس سنوات فلا تستحق ضرائب قبل بداية هذه السنة المالية ويظل الإعفاء قائما لمدة خمس سنوات متصلة .

ب-فى تحديد المقصود بالسنة المالية الواردة بالمادة (١٦) المشار اليها فإن هذا التعبير اذ ورد فى مجال اعفاءات ضريبية فإن ا لسنة المالية تحسب على أساس اثنى عشر شهرا باعتبار أن تلك المدة هى مدة السنة الضريبية فلا تتعداها الى أكثر من ذلك ولو نص نظام الشركة الأساسى على خلاف ذلك .

ج-الإعفاء المقر ر بالمادة (١٦) سالفة الذكر يبدأ من أول سنة مالية تالية للإنتاج أو مزاولة النشاط لمدة خمس سنوات فلا تستحق ضرائب قبل بداية هذه السنة المالية ويظل الإعفاء قائما لمدة خمس سنوات متصلة .

<u>١١/٢/٥ مدى تمتع شركات الإستثمار القائمة باعفاء ضريبى جديد إذا نقلت نشاطها الى المجتمعات العمرانية الجديدة</u>

سؤال يطرح بمناسبة ما اتخذته اللجنة العليا للإستثمار بأن تتمتع المشروعات التى تقام طبقا لقانون الإستثمار رقم ٤٣ لسنةو ٧٤ ، ويكون موقعها المدن الجديدة بالمزايا التى منحها قانون التعمير وأهمها أن تكون فترة الإعفاء الضريبى ١٠ سنوات وليس ٥ سنوات فقط وذلك فى اطار دفع عجلة الإستثمار فى هذه المجتمعات الجديدة.

وتستند اللجنة العليا للإستثمار والشئون الإقتصادية فى هذا على المادة ٢٤ من القانون ٥٩ لسنة ٧٩ الخاص بالمجتمعات العمرانية الجديدة التى تقول " مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة من قانون أخر بالإعفاءات ا لضريبية المقررة بالمادة ١٦ من القانون المنظم بإستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام القانون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتهما كما كما تعفى الأرباح على ايرادات القيم المنقولة

وملحقاتها وذلك لمدة عشر سنوات إعتبار من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال " .

وقد أصدرت الجمعية العمومية بمجلس الدولة فتوى تقول بأنه لا يمنع أن تتمتع المشروعات المقامة فى ظل القانون ٤٣ لسنة ٧٤ بالإعفاءات الواردة به فإذا باشرت نشاطها بعد إنتهاء هذه الإعفاءات فى احدى المدن العمرانية الجديدة فإنها تتمتع بالإعفاءه الواردة فى القانون ٥٩ لسنة ٧٩ وقدرها ١٠ سنوات .. وبهذا تكون حصيلة الإعفاء ١٥ سنة . وفى مصلحة الضرائب يسأل رجل الضرائب عن موقف الشركة التى تنقل نشاطها الى احدى المدن الجديدة ، بعد سنتين من بداية الأنتاج بمقتضى القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ او الشركة التى نقلت نشاطها قبيل انتهاء الإعفاء الخمس بشهور والشركة التى تعمل فى ظل القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ؟ وإن هذا الأمر سيضيع على الدولة حصيلة الإعفاء لمدة ١٥ عام .

وفى هذا الصدد يمكن القول :

١- تنص المادة ٢٤ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ على مايأتى:

" مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة فى قانون أخر أو بالإعفاءات الضريبية المقررة بالمادة (١٦) من القانون المنظم لإستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على ايرادات المنقولة وملحقاتها وذلك لمدة عشرة سنوات إعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال ".

يستخلص من المادة السابقة ما يأتى :-

أ-إن الإعفاء المقرر للمشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطهافى مناطق خاضعة لأحكام القانونه المذكور تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط حسب الأحوال .

ب-إن الإعفاء المذكور لا يخل بأية اعفاءات ضريبة أفضل مقررة فى قانون آخر وبالإعفاءات الضريبية المقررة فى المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ٧٧ والمستبدل بالقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ يتمتع أيضا بالإعفاء

الضريبى المقرر فى المادة (٢٤) من القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ اذا ما زاول نشاطه فى المناطق الخاضعة لأحكام هذا القانون . وهذا هو حقه القانونى طبقا لنصوص القانون نفسه .

٢- تنص المادة ١٥١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاصة بالضرئب على الدخل على مايأتى:

" لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى "

معنى هذا النص أن أحكام قانون الضرئب على الدخل تحترم ماهو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى مثل القانون ٤٣ لسنة ٧٤ والقانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ على سبيل المثال .

٣-ان رأى مصلحة الضرائب - وهى الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضرائب - فى تفسير المادة ٢٤ من القانون ٥٩ لسنة ٧٩١ يستند الى أن هناك فرق بين كلمتى " تزاول نشاطها " التى وردت فى المادة ٢٤ من القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ وكلمة تنقل نشاطها .

يؤيد ذلك أنه لا يجوز لأى شركةان تزاول نشاطها أو تنقل نشاطها فى المجتمع العمرانى الجديد الا بعد موافقة هيئةالمجتمعات العمرانية الجديدة حيث انها جهاز الدولة المسئول عن انشاء هذه المجتعات العمرانية وذلك استنادا الى نص المادة ١٢ من القانون رقم ٥٩ لسنة ٧٩ والتى تقضى بأنه :-

" على جميع الجهات المختصة بإقامة المشروعات والصناعات أيا كانت طبيعتها أو مجالاتها ، وسواء كانت حكومية أوغير حكومية ، أن تخطر الهيئة لأبداء الراى فى موقفها والعمل على أن يتم انشاؤها فى المجتمعات العمرانية الجديدة ، وذلك بما يتفق مع التخطيطات المقررة لها والأغراض التى أنشئت من أجلها وعلى الهيئة انه تبدى رايها فى موعد لا يجاوز شهرا من تاريخ أخطارها وفى حالة الإختلاف بين الجهات المختصة وبين الهيئة حول مواقع هذه المشروعات والصناعات وجب عرض الأمر على رئيس مجلس الوزاراء ويكون قراره فى هذا الشأن ملزما لجميع الجهات وللهيئة ".

كما أن المادة ٢٨ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ تقضى بأن :

" تختص الهيئة ببحث واقتراح ورسم وتنفيذ ومتابعة خطط وسياسات وبرامج أنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة طبقا لخطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية وفى نطاق السياسة العامة للدولة ويكون لها على الأخص ما يأتى :

" رسم سياسة وإعداد خطط وبرامج التنمية العمرانية لإنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة والتنسيق بينها وبين خطط وبرامج الأنتاج والخدمات " .

" إجراء الدراسات الخاصة بإختيار انسب المواقع للمجتمعات العمرانية الجديدة .

" تنظيم وتنسيق وتبادل المشورة مع الوزارات والهيئات والجهات التى تعمل فى نشاطات التعمير وما يتصل به من مجالات ودراسة وتنفيذ المرافق الإقليمية ومنشآت الخدمات لمشروعات المجتمعات العمرانية الجديدة .

" متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة لتعمير المجتمعات العمرانية الجديدة وتذليل ما قد يعترض التنفيذ من عقبات مادية وفنية وتقييم الإنجازات ."

" اجراء التخطيط العام والتخطيط التفصيلى للمواقع التى يقع عليها الإختيار وفقا لأحكام هذا القانون والعمل على تنفيذ الأعمال والمشروعات عن اجراء المزايدات او المناقصات أو الممارسات العالمية والمحلية .أوالتعاقد المبشر وذلك وفقا للوائح البينية ، والإشراف على تنفيذ هذه المشروعات سواء بذاتها أوعن طريق جهاز التنمية بكل مجتمع عمرانى جديد "

" دراسة أفضل السبل لتنفيذ المرافق الأقليمية بمواقع المجتمعات العمرانية الجديدة بما يكفل الملائمة الإقتصادية للمشروعات الداخلة فيها وتقسيم الأراضى وانشاء المرافق الداخلية لها سواء عن طريق الهيئة مباشرة أو عن طريق أجهزة التنمية أو بأى طريقة أخرى تراها الهيئة مناسبة ".

" عقد القروض أو الحصول على منح وذلك وفقا للقواعد المقررة قانوناً بالإضافة لما يخصص للهيئة من اعتمادات بما يضمن كفاية التمويل للمشروعات ."

" المعونة فى تدبير المعدات والمهمات اللازمة لتنفيذ المشروع :"

" الترويج لبيع أوتأجير أو الإنتفاع بأراضي المجتمعات العمرانية الجديدة . وذلك للمستثمرين المصريين والأجانب بهدف التنمية الإقتصادية للمشروعات وذلك دون إخلال بالقواعد المنظمة لتملك الأجانب ."

" اقتراح تقرير التزام أومنح امتياز وبيان مدته وفقا للفقرة الثانية من (١١) من هذا القانون".

وللهيئة أن تقسم المجتمع العمراني الجديد الى مدن وقرى ومناطق واحياء تضع لكل منها الإشتراطات والمواصفات والنماذج البنائية الخاصة بها ، التى تكفل طابعا وارتفاعا ولونا معينا للمباني وتصدر التراخيص وفقا لها ويلتزم بها ذوى الشأن ".

أي أنه طالما أن هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة قد وافقت على أن تزاول الشركة نشاطها فى المجتمع العمراني الجديد سواء كانت هذه الشركة بدأت نشاطها لأول مرة فيه أو نقلت نشاطها اليه فإنها تعتبر أنها تزاول نشاطها فيه . وبالتالى تتمتع بالأعفاء الضريبي المنصوص عليه في المادة ٢٤ من القانون ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، ولا يخفى عن أحد المزايا التى تحققها المشروعات والمنشآت التى تزاول نشاطها فى المجتمع العمراني الجديد للمصالح العام وجذبها للتكدس الناشيء فى بعض المحافظات أى أن الدولة عند منحها هذه الإعفاءات الضريبية تنظر أيضا الى المزايا الناتجة عن هذه المشروعات وتشجيعها بتلك الإعفاءات .

٤- أما مايقوله رجل الضرئب من ان نتيجة نقل المشروعات التى تتمتع بإعفاء خمسة سنوات في ظل قانون استثمار المال العربي والأجنبي الى المناطق العمرانية الجديدة وبالتالى تتمتع بإعفاء أخر لمدة عشر سنوات فهذا سيضيع على الدولة حصيلة ضريبة لمدة ١٥ سنة ، فالرد على ذلك أنه لا شأن بحصيلة الضرائب وما قد يصيبها من تدهور بالتنفيذ السليم لنصوص القانون ، وإذا أرادت مصلحة الضرئب ان تستفيد الدولة بحصيلة الضرئب لمدة ١٥ سنة فعليها أن تلجأ الى المشرع لتعديل نص القانون .

كذلك يمكن الرد على مصلحة الضرائب أنه يحق قانونا للشركة المنشأة فى ظل القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ أن تصفى نشاطها بعد انتهاء الإعفاء المذكور فى المادة ١٦ من القانون ٣٤ لسنة ١٩٧٤ فى المادة (٢٤) منه .

٥- كما أن الشركات المنشأة في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ إذا زاولت نشاطها أو نقلته الى مناطق خاضعة للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ فإنها سوف تتمتع بالإعفاء الضريبي المقرر في المادة (٢٤) من هذا القانون.

٦- أما عن موقف الشركات المنشئ في ظل القانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ والتي تنقل نشاطها من منطقة غير خاضعة للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ الى منطقة خاضعة لهذا القانون ولم تكن قد استكملت بعد اعفاؤها الضريبي الخمسي في ظل القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ فإن هذه الشركات لا يجوز لها أن تكمل الإعفاء الخمسي طبقا للقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ وإنما يكفيها السنوات التي تمتعت خلالها بالإعفاء الضريبي طبقا لهذا القانون - سنتان أوثلاثة سنوات مثلا- وان لهاأن تتمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشرة سنوات وفقا لحكم المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ أما الشركات التي أنشئت وفقا للقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ واستكملت إعفاؤها الضريبي الخمسي في ظله ثم انتقلت الى منطقة خاضعة لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، فإنها تتمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات وفقا لحكم المادة (٢٤) من هذا القانون .

الفصل السادس

الحوافز و الاعفاءات الضريبية

للمشروعات الاستثمارية العاملة فى المناطق الحرة

مقـــدمـــة

اوجد قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ نظامين للأستثمار ، فقد نصت المادة الأولى منه على ان يكون الاستثمار وفق احكام هذا القانون فى إطار السياسة العامة للدولة و أهداف و اولويات الخطة القومية للتنمية الأقتصادية و الاجتماعية و ذلك على النحو التالى :

أ) بنظام الاستثمار الداخلى .

مجالات استصلاح و استزراع الأراضى البور و الصحراوية و الصناعية و السياحة و الأسكان و التعمير ، و يجوز لمجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس ادارة الهيئة إضافة مجالات أخرى تتطلبها حاجة البلاد و أنشطة اقتصادية تتطلب تقنيات حديثة أو تهدف الى زيادة التصدير أو خفض الاستيراد أو تكثيف الأيدى العاملة .

ب) بنظام الاستثمار فى المناطق الحرة .

و إذا كان المشرع فى المادة الثانية من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ قد عرف المشرع (أى المشرع الاستثمارى) بأنه كل نشاط - أياً كان شكله القانونى - يدخل فى اوجه الاستثمار المشار اليها فى المادة السابقة و توافق عليه الهيئة - (أى الهيئة العامة للاستثمار) - طبقاً للقواعد و الأجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون و القرارات الصادرة تنفيذاً له ، إلا انه ليس معنى هذا ان المشرع قد ساوى فى الضمانات و المزايا و الأعفاءات المقررة للمشروعات بين المشروعات التى تعمل بنظام الاستثمار الداخلى و بين المشروعات التى تعمل بنظام المناطق الحرة ، و يتضح ذلك من التفرقة فى المعاملة بينهما .

وقد قسم قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ المناطق الحرة الخاضعة لأحكام إلى ثلاثة أنواع : - (١) منطقة حرة تشمل مدينة بأكملها ويكون انشاؤها بقانون ويجب أن يتضمن هذا القانون موقع وحدود تلك المنطقة وكيفية ادارتها وكافة شئونها ، (٢) منطقة حرة عامة لإقامة المشروعات التي يرخص بها طبقاً لأحكام قانون الاستثمار ويكون انشاؤها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس إدارة الهيئة العامة للإستثمار ،ويجب أن يتضمن هذا القرار بياناً بموقع المنطقة وحدودها ويتولى ادراتها مجلس ادراة يصدر بتشكيله وتعيين رئيسه قرار من مجلس ادارة الهيئة ويختص مجلس ادارة المنطقة احكام قانون الاستثمار ولائحته التنفيذية ، (٣) منطقة حرة خاضعة تقتصر على مشروع واحد إذا اقتضت طبيعته ذلك ويكون انشاؤها بقرار مجلس ادارة الهيئة العامة للإستثمار ، ويجب أن يتضمن قرار الإنشاء بياناً بموقع المنطقة الحرة الخاصة وحدودها ويتولى مجلس ادارة الهيئة الإشراف على تلك المناطق وله أن يقرر بتعيين أى منها لاحدى المناطق الحرة العامة .

وقد يتضمن قانون الاستثمار عدة حوافز واعفاءات ضريبية للمشروعات الاستثمارية المقامة فى المناطق الحرة سواء أكانت :-(١) اعفاءات من ضرائب الدخل ، (٢) اعفاءات من الضرائب الجمركية وضرائب المبيعات ، (٣) بالإضافة إلى اعفاءات أخرى ، وقد ارتبط بتطبيق تلك الحوافز عديد من المشكلات ، وتحقيقاً لهدف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى ما يلى :-

١/٦ الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الاستثمارية العاملة فى المناطق الحرة .

٢/٦ المشكلات المرتبطة بتطبيق الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الاستثمارية العاملة فى المناطق الحرة .

١/٦ الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الاستثمارية العاملة فى المناطق الحرة .

١/١/٦ الإعفاء من ضرائب الدخل .

بالنسبة للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ فقد جاء قبل تعديله بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ - قاصراً على اعفاء المشروعات نفسها التى تقام بالمنطقة الحرة - أى على المنشآت ذاتها - من احكام قوانين الضرائب فى جمهورية مصر العربية . وعلى ذلك فإن الإعفاء لا يمتد إلى

المساهمين أو الشركاء وبذلك خرجت من الإعفاء ضريبة توزيعات الأسهم والتوزيعات على اعضاء مجلس الإدارة (ضريبة القيم المنقولة) في حين أن توزيعات المشروعات المقامة داخل الإقليم معفاه من ضريبة القيم المنقولة وفقاً لحكم المادة (١٦) من القانون . كما جاء النص مقصوراً على أحكام قوانين الضرائب مما دفع مصلحة الضرائب الى القول بخروج الرسوم من مناطق الإعفاء كرسم الدمغة في القانون القديم رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بفرض رسم دمغة مع أن هذا الرسم ضريبة بالمعنى الفني الدقيق .

هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ قد خلا تماما من الاعفاء من ضريبة التركات ورسم الايلولة على التركات مع ان القوانين السابقة - كالقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ قد نص على أعفاء الاموال العربية والاجنبية المستثمرة في المناطق الحرة من ضريبة التركات ورسم الايلوله .

لكل ذلك صدر القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وبمقتضى هذا التعديل أصبح نص الفقرة الاولى من المادة (٤٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ يقضي بالاتي :

" مع عدم الاخلال بما هو منصوص عليه في هذا القانون تعفى المشروعات التي تقام بالمنطقة الحرة والارباح التي توزعها من أحكام قوانين الضرائب والرسوم في جمهورية مصر العربية كما تعفى الاموال العربية والاجنبية المستثمرة بالمنطقة الحرة من ضريبة التركات ورسم الايلولة . "[1]

وهذا الاعفاء الضريبي المنصوص عليه في المادة (٤٦) المشار اليها اعفاء دائم .

كما تعفى من الضريبة العامة على الايراد المبالغ الخاضعة لضريبة كسب العمل على الاجور والمرتبات والمكافأت ومافي حكمها - (الضريبة على المرتبات) - التي تؤديها المشروعات المقامة في المناطق الحرة للعاملين بها من الاجانب.[2]

---

(١) غني عن القول فقد ألغيت ضريبة الايلوله بمقتضى القانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ .

(٢) جدير بالبيان ألغيت الضريبه العامه على الدخل بمقتضى القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣المعروف بالضريبة الموحدةعلى الدخل .

ولم يتغير الحال - تقريباً - في القانون الحالي رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار - والذى حل محل القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ - حيث نصت الفقرة الاولى من المادة (٣٧) من هذا القانون على مايأتي :

" لاتخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والارباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر . كما لاتخضع الاموال المستثمرة فيها لضريبة الايلولة " - وهى الضريبة التى حلت محل ضريبة التركات ورسم الايلولة بعد الغائهما .وهذا الاعفاء الضريبى اعفاء دائم .

ولاشك ان صياغة النص القانونى للمادة (٣٧) من القانون الحالى رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ادق لفظاً وفقهاً وقانوناً من نص المادة (٤٦) فى القانون القديم رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ، حيث عبر النص الحالى عن الاعفاء بعبارة (لاتخضع المشروعات) وكذلك (لاتخضع الاموال) . ذلك لأن عبارة (تعفى المشروعات) كما (تعفى الاموال) فى المادة (٤٦) من القانون القديم تفيد ان كلا " المشروعات والاموال " تخضع اصلاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر ، ولكن المشرع الضريبى نص على اعفائها من الخضوع لأحكام الضرائب والرسوم في مصر .

بينما عبارة (لاتخضع المشروعات) وعبارة (لاتخضع الاموال) الواردة فى المادة (٣٧) من القانون الحالى تعنى ان هذه المشروعات وهذه الاموال مستبعدة تماما من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، ذلك لأن أحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر لاتمتد الى هذه المشروعات وهذه الاموال لأنها معتبرة فى حكم القانون غير موجود أصلاً وحكماً فى مصر ، والقوانين السارية فى مصر لاتمتد الى خارج الاقليم المصرى وفقا لقواعد القانون الدولى العام .

بالاضافة لذلك فان القانون الحالى رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ قد ساوى بين رأس المال المستثمر المصرى، ورأس المال المستثمر العربى الاجنبى ، وكذلك بين المستثمر العربى والاجنبى والمستثمر المصرى ، فقد كان منطقياً ان تنص المادة (٣٧) من القانون الحالى على ان لاتخضع الاموال المستثمرة فى المناطق الحرة لضريبة الايلولة - وأطلاق نص

" الاموال المستثمرة " ليشمل الاموال المستثمرة فى المناطق الحرة مصرية كانت أم عربية ام أجنبية نظراً لإطلاق النص القانونى .

كما تعفى من الضريبة العامة على الدخل ، المبالغ الخاضعة لضريبة كسب العمل على الاجور والمرتبات والمكافأت ومافى حكمها - أى (الضريبة على المرتبات) - التى تؤديها المشروعات للعاملين بها من غير المصريين ، اذا لم تجاوز مدة عملهم فى مصر سنة متصلة .

مع ذلك فقد أخضعت المادة (٣٧) هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره (١٪) من قيمة السلع الداخلية اليها او الخارجية منها وتعفى من الرسوم المشار إليه تجارة البضائع العابرة ترنزيت المحدده الوجهه ، وتخضع المشروعات التى لايقتضى نشاطها الرئيسى أدخال او أخراج سلع لرسم سنوى مقداره ١٪ من أجمالى الايرادات التى يحققها المشروع وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من احد المحاسبين القانونيين ، وفى جميع الاحوال تلتزم المشروعات باداء مقابل الخدمة الذى يحدده القانون .

تضمن القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ الاعفاءات الضريبية الاتيه :

أ-لاتخضع البضائع التىتستورد او تصدر من والى المنطقة الحرة للاجراءات الجمركية العادية الخاصة بالواردات ، والصادرات ولاللضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم ، وذلك فيما عدا ماهو منصوص عليه فى هذا القانون .

ب-كما تعفى من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الادوات والمهمات والالات ووسائل النقل الضرورية اللازمة للمنشأت المرخص بها فى المنطقة الحرة .

وبعد ذلك صدر القانون الحالى رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ باصدار قانون الاستثمار وقرر الاعفاءات الضريبية الاتية :

أ-لاتخضع البضائع التى تصدرها مشروعات المنطقة الحرة الى خارج البلاد او تستوردها من الخارج لصالحها للقواعد الخاصة بالاستيراد والتصدير ولا للاجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات والواردات ، كما لاتخضع للضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك وغيرها من الضرائب والرسوم .

ب-تعفى من الضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الادوات والمهمات والالات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمنشأت داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب .

ج-بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات الصادرة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ :

د-تضمن القانون رقم(١١) لسنة ١٩٩١ في المادة (٣٠) منه نصاً آمراً يقضى بأن لاتسرى الاعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الاخرى على هذه الضريبة مالم ينص على الاعفاءات منها صراحة .

وعلى ذلك ، فمالم ينص على الاعفاء صراحة من الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للمشروعات المقامة في المناطق الحرة في صلب قانون الضريبة العامة على المبيعات ، فلا اعفاء من هذه الضريبة .

وتطبيقاً لذلك ووفقاً لنص المادة (٧) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ :

أ-فان السلع او الخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق الحرة والمدن الحرة ، والاسواق الحرة الى خارج البلاد تخضع للضريبة بسعر (صفر) . وهذا لايعتبر أعفاء - لأن عدم النص صراحة على الاعفاء ، وخضوع السلع او الخدمات للضريبة بسعر (صفر) هو اجراء وقتي يمكن بمقتضاه ان تخضع هذه السلع او الخدمات في اى وقت للضريبه العامة على المبيعات . فهذه السلع او الخدمات تعتبر خاضعة للضريبة قانوناً ولكن في أجازة ضريبية Tax-Holiday مفتوحة غير محددة هذا من جهة ،ومن جهة أخرى فان القول بغير هذا من شأنه ان تختلط الامور بين الخضوع للضريبة بسعر (صفر) والاعفاء من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليه صراحة في المواد (٢٤) و(٢٦) و(٢٧) و(٢٨) و (٢٩) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٠ .

ب-كما ان الضريبة لاتستحق على ماتستورده هذه الجهات من سلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل المناطق الحرة ، والمدن الحرة ، والأسواق الحرة ، عدا سيارات الركوب .

ج-وتستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة العامة على المبيعات الى المناطق الحرة والمدن الحرة والأسواق الحرة لاستهلاكها المحلى

داخل هذه الأماكن . ويعتبر الإستيراد بغرض الإتجار داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها من حكم الإستهلاك المحلى .

د-كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة من المناطق الحرة والمدن الحرة والأسواق الحرة إلى السوق المحلىداخل البلاد وذلك عدا ما نص عليه فى البند (٢) .

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للإستهلاك أو الإستعمال المحلى .

٢/١/٦ الإعفاءات الأخرى

أ-تنص المادة ٣٧ من قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على أنه : " لا تخضع الأموال المستثمرة فى المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة لضريبة الأيلولة " .

ومفاد هذا النص أن هذه الأموال لا تخضع لضريبة الأيلولة سواء كان صاحبها مصرياً أو عربياً أو اجنبياً ، وذلك بعد أن كان الإعفاء قاصراً على الأموال العربية والأجنبية المستثمرة بتلك المناطق فى ظل قانون الاستثمار القديم .

ولا يغير من هذا الوضع ما نصت عليه المادة ٢ من قانون ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ من سريان الضريبة على جميع الأموال العقارية والمنقولة الموجودة فى مصر أو خارجها إذا كان المورث مصرياً سواء كان مقيماً بمصر أو بالخارج ، وذلك لأن هذا النص عام فى حين أن النص الوارد فى قانون الاستثمار نص خاص ، وبطبيعة الحال فإن النص الخاص يقيد العام ٠

ب-كما نصت المادة ٤٤ من قانون الاستثمار سالف الذكر على أنه يسرى على الاستثمار فى المناطق الحرة أحكام المادة (١٤) من القانون المذكور التى تعفى عقود تأسيس المشروعات وجميع العقود المرتبطة بالمشروع حتى تمام تنفيذه من ضريبة الدمغة النوعية ومن رسم التوثيق والشهر .

وقد يثور التساؤل حول مدى امكانية اعفاء رؤوس أموال مشروعات هذه المناطق من ضريبة الدمغة النسبية ورداً على ذلك فقد ذهبت مصلحة الضرائب ، الى ان هذه المشروعات معفاه من كافة الضرائب والرسوم السارية فى مصر بدون أى قيد زمنى تطبيقاً

للمادة ٣٧ من القانون سالف الذكر ومن ثم تعفى رؤوس أموالها من ضريبة الدمغة النسبية مع استمرار هذا الإعفاء طوال حياتها .

٦/٢ المشكلات المرتبطة بتطبيق الحوافز والإعفاءات الضريبية المقررة للمشروعات الضريبية العاملة في المناطق الحرة .

لا تتمتع المشروعات الاستثمارية المرخص لها بالعمل بالمنطقة الحرة بالحوافز والإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في قانون الاستثمار إلا في حدود الأغراض الموضحة في الترخيص . وتتمثل ابرز المشكلات الضريبية المرتبطة على النحو التالي :-

٦/٢/١ اعفاء الأرباح التي تحققها المشروعات من نشاط بيع البضائع المصنعة بالمنطقة الحرة الى داخل البلاد .

ثار خلاف حول مدى اعفاء أرباح الشركات العاملة في مجال تصنيع السلع في المناطق الحرة لما تقوم ببيعه من تلك البضائع في السوق المحلي .

يتنازع هذا الموضوع رأيان ، حيث يجرى الأول اخضاع ذلك الربح للضريبة ، بينما يجرى الثاني عدم الخضوع .

الرأى الأول ويمثله مصلحة الضرائب ، والهيئة العامة للإستثمار وحكم المحكمة الإبتدائية لضرائب الأسكندرية للطعنين ١٣٢ ، ١٦٦ لسنة ١٩٨٧ ، وفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة لعام ١٩٨٦ .

حيث تقوم المصلحة بإخضاع تلك الأرباح للضريبة (سواء على الأرباح التجارية أو الصناعية أو على أرباح شركات الأموال) استناداً إلى ما يلي :-

أ- قيام تلك المشروعات بمزاولة انشطة بخلاف تلك المرخص بها يستوجب خضوع تلك الأنشطة غير المرخص بها للضريبة لعدم تمتعها بالإعفاء المقرر بالمادة (٤٦) من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل تطبيقاً لنص المادة (٣٥) والتى حددت المجالات التى يجوز الترخيص بها فى المناطق الحرة وليس منها نشاط بيع البضائع المرخص بتخزينها فى الداخل أو بيع المنتجات المصنعة الذى اقتصر التصريح بتصنيعها فقط وبالتالى لا مجال لتطبيق هذا الإعفاء .

ب-تنص المادة ٣٧ من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل على تأدية الضرائب والرسوم الجمركية على البضائع التى تسحب من المنطقة الحرة للإستهلاك المحلى كما لو كانت مستوردة من الخارج طبقاً لحالتها بعد التصنيع مع مراعاة الإجراءات والقواعد المنظمة للإستيراد .

ج-فتاوى الجمعية العمومية بقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المؤيدة لخضوع الأنشطة غير المرخص بها ونشاط البيع داخل البلاد للضريبة على النحو التالى :-

١-الفتوى رقم ٤٧ /١٠٤٨ التى انتهت الى خضوع نشاط الشركة فى بيع السيارات المخزونة فى المنطقة الحرة الخاصة للضريبة .

٢-الفتوى رقم ٧٥/١/٦لسنة ١٩٨٤ بشأن خضوع تأجير المشروعات للمعدات والآلات اللازمة لقطاع البترول .

٣-الفتوى رقم ١٠٥/١/٤٧ لعام ٨٦ بشأن خضوع ارباح المشروعات المرخص لها بإقامة صناعة بالمناطق الحرة للضريبة فى حالة قيامها ببيع البضائع المصنعة بالمناطق الحرة داخل البلاد .

د-ان المشروعات القائمة فى المناطق الحرة تعتبر حكماً خارج البلاد وذلك فى حدود ما رخص لها من انشطة لا تخضع لكافة الضرائب النوعية المقررة داخل البلاد ، ولكن الأمر بصدد انشطة مرخص لها من ناحية ، أو الحكمة من وجود المناطق الحرة من ناحية أخرى إلا وهو مضاعفة النشاط التصديرى خارج البلاد وليس داخلها - وبالتالى فإن السوق المحلى ليس هدفها .

ه-قررت اللجنة العليا للسياسات والشئون الإقتصادية بتاريخ ١٩٨٣/٧/٢٤ أن المصلحة هى صاحبة الإختصاص فى تطبيق الإعفاء وتحصيل الضرائب فهى المختصة بتقرير ما إذا كان النشاط التى تزاوله الشركة يطبق عليه حكم الإعفاء أو لا ، وهو ما أمرت به هيئة الاستثمار فى ١٩٨٤/١١/١٦.

الرأى الثانى وهو رأى الشركات العاملة بالمناطق الحرة ، ويؤيدها فى ذلك لجنة الطعن فى قراراها بجلسة ١٩٨٦/١٢/٢٧ ، وحكم محكمة استئناف الأسكندرية فى الدعوى

رقم ٣٩٨ لعام ١٩٨٨ ، وفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة لعام ١٩٨٩ ، ١٩٩١ .

حيث يرى هذا الرأى أنه يتعين أن تتمتع الشركات العاملة بالمناطق الحرة بالإعفاء المقرر عن مبيعاتها داخل البلاد ، ويستفيد ذلك الرأى على ما يلى :-

١-ان اخضاع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة يخالف نص المادة (٤٦) من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل والتى تقضى باعفاء المشروعات التى تقام بالمناطق الحرة والارباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم فى مصر .

٢-نص المادة (٣٧) من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ الخاص بعدم خضوع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم فى مصر .

٣-فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٠٣/٢/٣٧ لسنة ١٩٨٥ التى انتهت إلى تمتع المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من كافة الضرائب النوعية . . واستمرار ذلك الإعفاء طوال حياة المشروع .

٤-ان مشروعات المناطق الحرة لا تقوم بالتعامل مباشرة مع السوق المحلى أو مع الخارج وانما يكون ذلك من خلال مستوردين داخل البلاد أو خارجها وهم الملزمون بسداد الضرائب وليس مشروعات المناطق الحرة .

٥-ان البيع ليس نشاطاً مادياً مما يرخص به وانما هو تصرف قانونى محض لا شأن للترخيص به .

٦-ان المشروعات القائمة بالمناطق الحرة تعتبر حكماً - خارج البلاد وذلك فى حدود ما رخص لها به من انشطة - لذلك لا تخضع لكافة الضرائب المطبقة داخل البلاد وقد فات مصلحة الضرائب أن التصدير للسوق المحلى فى حالة منشآت المنطقة الحرة غير البيع بالسوق المحلى - اذ تحكمه بضوابط تشرف عليها جميعاً الهيئة العامة للإستثمار ، ولم تذكر الهيئة أن المنشأة خرجت عن أحكام الترخيص الصادر لها فى أى عملية من عمليات التصدير للسوق المحلى وهو ما يقطع بأن عملية استيفاء احتياجات السوق المحلى المرخص للشركة بمزاولته لا يعد إلا أن يكون تصديراً للسوق المحلى .

٧-ان نص المادة ٣٥ من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل تنص على أنه يجوز الترخيص في المناطق الحرة بما يلي ......، ويفهم من ذلك ان المشرع قد قصد من لفظ يجوز انه ترك أمر الموافقة على المشروعات التي عددتها هذه المادة للهيئة العامة للإستثمار، ويعني ايضاً أن الأمر بالنسبة للهيئة أمراً جوازياً ومتوقفاً عليها .

ان لفظ الإعفاء الذى ورد بالمادة (١٦) جاء عاماً ليشمل أرباح المشروع المستمرة من التصدير للخارج وكذا تلك الناتجة من التصدير للسوق المحلي .

ولاشك أن الطعن في هذا الموضوع مازال أمام محكمة النقض اعتباراً من عام ١٩٨٨ ، أي أنه ما زال محل خلاف لم يحسم بعد .

وغني عن البيان فإن هذا الأمر حسم تشريعياً في القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ - قانون الاستثمار ، حيث نص المشرع صراحة في المادة (٣٢) من القانون على ما يلي :-

" يكون الإستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد طبقاً للقواعد العامة للإستيراد من الخارج ".

وكذلك نصت نفس المدة على :-

" تؤدى الضرائب الجمركية على البضائع التي تستورد من المناطق الحرة للسوق المحلي كما لو كانت مستورده من الخارج " .

كما أن نص المادة (٣٧) من هذا القانون قد احكمت صياغته فأصبح يقضي بعدم خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر ، وشتان بين اللفظين (يعفى) كما وردت في المادة (٤٦) من القانون (٤٣) لسنة ١٩٧٤ (وعدم خضوع) التي وردت في قانون الاستثمار ، حيث أن عدم الخضوع يعني قانونياً أن تلك المشروعات وأرباحها التي تقوم بتوزيعها لا تخضع أصلاً - أي أن المشرع استبعدها تماماً من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السائدة .

٢/٢/٦ مدى اعفاء نشاط التشغيل لحساب الغير من الضريبة على الدخل

ولتقدير مدى اعفاء ذلك النشاط يتطلب الأمر عرض وجهتي النظر المرتبطة بذلك على النحو التالي :-

الرأى الأول : جواز اضافة نشاط التشغيل لحساب الغير ضمن الأغراض المرخص بها للمشروعات الصناعية المقامة بنظام بنظام المناطق الحرة

حيث اتجه رأى هيئة الاستثمار والمناطق الحره إلى أن اضافة نشاط التشغيل لحساب الغير يتطلب بعض الضوابط فقط دون حاجة إلى وجود تدخل تشريعى استناداً إلى نص المادة (٣٥) من القانون (٤٣) لسنة ١٩٧٤ المعدل .

كما أن التشريع اكتفى عند تحديده للأنشطة التى يجوز الترخيص بمزاولتها بنظام المناطق الحرة يوضع الإطار العام لما يجوز الترخيص به يلجأ للحظر الشامل تاركاً للجهة الإدارية أن تقرر ذلك بما توفره من ضوابط ، وحيث أن نشاط التشغيل لحساب الغير يدخل فى عموم الصناعات وعمليات الفرز والمزج المنصوص عليها فى الفتريتين ٢ ، ٣ من المادة (٣٥) من القانون ، وكان المشرع لم يستلزم أن تتم العمليات لحساب المرخص له ، ومن ثم لا يوجد ما يحول أن تتم تلك العمليات أو بعضها لحساب الغير بالضوابط التى تراها الهيئة العامة للإستثمار مع مراعاة الأحكام الواردة بقانون الاستثمار من حيث سحب البضائع من المنطقة الحرة وبدخول البضائع المحلية أو بعض المواد الأولية إليها .

الرأى الثانى : عدم اعفاء نشاط التشغيل لحساب الغير

لم تأخذ مصلحة الضرائب بفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ملف رقم ١١٠/١/٤٧ لعام ١٩٨٦ ، بحكم أن الفتوى قد أخطأت فى الإستدلال ولوجود عدة فتاوى أخرى فى انشطة مشابهة اصدرت فيها أحكام مغايره لتلك الفتوى ، وقد تم الإستناد إلى المبررات التالية :-

١ -لا يجوز التوسع فى نصوص القانون أو القياس عليها ، ومن ثم فإن المقصود بعبارة ولو لبضائع محلية الواردة بالفقرة ٢ من المادة (٣٥) (جواز الترخيص فى المناطق الحرة على عمليات الفرز والمزج .. ولو لبضائع محلية) ، تلك البضائع التى يجرى عليها المشروع المقام بنظام المناطق الحرة عمليات الفرز والمزج والخلط لحساب نفسه وليس لحساب الغير داخل البلاد .

٢-ان التشغيل لحساب الغير خارج المنطقة الحرة يعد فى طبيعته نشاطاً تجارياً أو صناعياً للمشروع فى غير الغرض المرخص له به أصلاً ، وذلك طبقاً لفتوى إدارة الفتوى بوزارة المالية لعام ١٩٨٤ التى انتهت إلى عدم سلامة التراخيص الصادرة من قبل هيئة الاستثمار لبعض المشروعات الخاصة بتخزين الآلات والمعدات اللازمة لقطاع البترول من قيام تلك المشروعات بتأجير تلك الآلات والمعدات للعمل خارج المنطقة الحرة .

بالإضافة إلى ذلك فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها لعام ١٩٨٥ التى انتهت فيها إلى نفس الفتوى السابقة والتى أكدت أيضاً على أنه لا يجوز الترخيص بتخزين بضائع فى المناطق الحرة بغرض استخدامها خارج تلك المناطق ، حيث أنها فى تلك الحالة لا تعدو أن تكون بضائع مستورده للإستهلاك داخل البلاد ولكنها تتنحى وراء ستار التخزين فى المناطق الحرة للتهرب من آداء الضرائب والرسوم الجمركية .

ان نشاط التشغيل لحساب الغير هو فى طبيعته لصالح المشروعات خارج المنطقة الحرة - الأمر الذى يخالف ما قصده المشرع من إنشاء المناطق الحرة مما يترتب عليه وجوب خضوع ذلك النشاط المستجد - والخارج عن الترخيص - للضريبة . مثله مثل قيام تلك المشروعات ببيع بضائع مصنعة أو مخزنه فى المنطقة الحرة داخل البلاد .

٣/٢/٦ مدى تمتع المشروعات المقامة بالمناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية المفروضة بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٥

ثار التساؤل حول مدى تمتع المشروعات الاستثمارية بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية ، خاصة بعد أن انتهت ادارة الفوى للمصالح العامة بمدينة الأسكندرية فى فتوييها رقمى ٦٥/١/٤ بتاريخ ١٩٨٤/١/٣ ، ٦١/١/٤ بتاريخ ١٩٨٤/٨/٢٨ إلى عدم تمتع تلك المشروعات بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية استناداً إلى أن نص المادتين ١٦ ، ٤٦ من قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ لا يبيحان هذا الإعفاء .

وبعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، انتهت بجلستها المعقودة بتاريخ ١٩٨٥/٥/٢٩ إلى تمتع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من كافة الضرائب النوعية بما فيها الضريبة المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء طوال حياة المشروع ، وذلك استناداً إلى نص المادة ٤٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة

١٩٧٤ والتى تضمنت اعفاء هذه المشروعات والأرباح التى توزعها من جميع أحكام قوانين الضرائب والرسوم المقررة فى جمهورية مصر العربية ، وإلى أن هذا الإعفاء قد جاء مطلقاً من أى قيد زمنى .

ويتعين استمرار هذا الإعفاء واستمرار شموله دون قيد زمنى فى ظل أحكام القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، واستناداً لنص المادة ٣٧ من هذا القانون الأخير ، و التى تضمنت عدم خضوع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة و الأرباح التى توزعها لاحكام قوانين الضرائب و الرسوم السارية فى مصر .

٦/٢/٤ مدى سلامة التراخيص الصادرة لبعض المشروعات المقامه بالمناطق الحره بتخزين آلات ومعدات داخل المناطق الحره مع قيام هذه المشروعات بتأجير تلك المعدات والآلات للعمل داخل البلاد خارج المناطق الحره

ثار خلاف فى الرأى حول مدى سلامة القرارت التى صدرت بالترخيص لعدد من المشروعات بمزاولة نشاط التخزين داخل المناطق الحره لتخزين الآلات والمعدات اللازمه لقطاع البترول ، وكانت هذه المشروعات تقوم بتأجير معداتها للعمل خارج المناطق الحره ، خاصة بعد أن قررت اللجنه العليا للسيايات بجلستها المنعقده فى ١٩٨٣/٧/٦ عدم جواز الترخيص فى المناطق الحره بنشاط الآلات والمعدات والمقطورات وعربات النقل الثقيل اللازمه لمشروعات الخدمه البتروليه ، بغرض تأجيرها لشركات البترول ، وصدور القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٨٣ بتاريخ ١٩٨٣/٧/٢٩ وتضمينه النص فى البند (٦) من الماده (١١) منه على ان تطبق الاعفاءات الجمركيه الممنوحه للمشروعات المقامه داخل المناطق الحره والدوائر الجمركية على ما يستخدم فقط داخل هذه المناطق .

وباستطلاع رأى ادارة الفتوى لوزارة الماليه بمجلس الدولة فى الموضوع انتهت بفتواها رقم ٦٧٣ فى ١٩٨٤/٧/١٩ (ملف رقم ٧٥/١/٦) ، وايدتها فى ذلك الجمعية العموميه لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقوده بتاريخ ١٩٨٥/٦/٢٦ وبتاريخ ١٩٨٦/٣/٥ ثم بجلسة ١٩٨٧/١٠/١٤ الى أن قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ قد حدد صراحة فى المادة ١/٣٥ منه ما يجوز الترخيص بتخزينه فى المناطق الحره وقصره بالنسبه للبضائع الأجنبيه على البضائع العابره والبضائع الواردة بغير رسم الوارد . ومن ثم فلا يجوز الترخيص بتخزين بضائع فى المناطق الحره بغرض استخدامها خارج هذه المناطق فى

داخل الاقليم الجمركي للدوله مع بقاء تمتعها بالاعفاءات والمزايا ابمقره للمشروعات المقامه في المناطق الحره ٠ اذ أنها لاتعدو- في هذه الحاله - أن تكون بضائع مستورده للإستهلاك والاستخدام داخل البلاد تخضع للضريبه والرسوم الجمركيه وغيرها من الضرائب والرسوم ، ولكنها تتخفى وراء ستار التخزين في المناطق الحره للتهرب من اداء هذه الضرائب والرسوم وهو مايتعارض وماقصده المشرع من قصر الترخيص بالتخزين في المنطقة الحره بالنسبة للبضائع الاجنبيه على البضائع التي لايجوز استخدامها داخل الاقليم الجمركي للدوله ٠

وعلى ذلك فقد انتهى الرأى الى عدم سلامة الترخيص لبعض المشروعات بتخزين آلات ومعدات داخل المناطق الحره مع قيام هذه المشروعات بتأجير تلك المعدات والآلات للعمل داخل البلاد خارج المنطقة الحره ، وأن هذا الوضع لاتسمح به نصوص القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ولائحته التنفيذيه سواء قبل أو بعد صدور القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٨٣ السابق الاشاره اليه ٠

ويتعين استمرار سريان هذا الرأى في ظل احكام قانون الاستثمار الجديد الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ٠

<u>٥/٢/٦ مدى سريان الاعفاء على أرباح المشروعات التي تزاول نشاطها داخل المنطقة الحره لمدة معينه ثم تستكمل نشاطها خارج المنطقه بنفس الكيان ونوع النشاط</u>

وفي هذا الصدد يلزم التفرقه بين حالتين هما : -

أ-يتمتع المشروع الذى يزاول نشاطه داخل المنطقة الحره بالاعفاء الضريبي الدائم طبقاً لنص الماده ٤٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ومتى انتقل المشروع خارج المنطقة الحره ومازال تحت مظلة القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، فانه يستكمل الاعفاء الضريبي الخمس المنصوص عليها بالماده ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ طالما أنه لم يحدث أى تغيير في الشكل القانوني أو في نوع النشاط ٠

ب-يتمتع المشروع الذى يزاول نشاطه بالمنطقة الحره بالاعفاء الضريبي الدائم طبقاً لنص الماده (٤٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، ومتى انتقل الى خارج المنطقة الحره وتغير كيانه القانوني أو تغير نوع نشاطه أو الانتاج الذى يزاوله ومازال تحت مظلة

القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، فإنه يتمتع باعفاء ضريبى مؤقت ولمدة خمس سنوات متصله طبقاً لنص الماده (١٦) من القانونه رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل حيث أن الأمر يكون أمام مشروع جديد بذاته .

ويسرى نفس الحكم فى ظل القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ لتشابه النصوص الوارده فيما بين القانونين .

٦/٢/٦ مشاكل اعفاء الضرائب الجمركيه

تتركز المشكلات فى ان الاعفاء من الضرائب الجمركيه وغيرها من الضرائب والرسوم فى القانون الحالى رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٦ قدأعفى جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضروريه اللازمه لمزاولة النشاط المرخص به للمنشآت داخل المناطق الحره عدا سيارات الركوب ، ولم يعفى مستلزمات اقامة مشروعات المناطق الحره من هذه الضرائب ، فى حين أن الماده (٣٦) من القانون القديم رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ تقضى بأن تعفى من الضرائب الجمركيةوغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضروريه اللازمه للمنشآت المرخص بها فى هذه المنطقة (أى فى المنطقة الحرة) .

وهو نص عام مطلق يشمل كل هذه الأشياء اللازمة للمنشآت المرخص بها فى المنطقة الحرة يشمل كل هذه الأشياء اللاز مة للمنشآت المرخص بها فى الجمركية والمعمول به اعتبارا من ٢٩ /١٩٨٣/٧ - وهو قانون لاحق للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ - وقرر فى المادة (٥) بند (١) منه أن تعفى من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الملحقة بها الحرة من الإدوات والمبهمات والالات ووسائل النقل (فيما عدا سيارات الركوب والأثاث) اللازمة لمزاولة نشاطها داخل المنطقة الحرة ، وذلك دون إخلال بالأحكام الأخرى المنصوص عليها فى المادتين ٣٦ ، ٣٧ من نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة الصادر بالقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٤ .

وبعد ذلك حدد القانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ بإصدار قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المعمول به إعتبارا من ١٩٦٨/٨/٢٢ ، قرر فى المادة (٣) من قانون الإصدار ما يأتى :

أ-إلغاء القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٨٣ بتنظيم الإعفاءات الجمركية .

ب-أبقى على ذات الاعفاء من الضرائب الجمركية وبشرط المعاينة. المقرر فى المادة الخامسة بند (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٨٣ .

٤-اما القانون الحالى رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩- وهو قانون لاحق للقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٨٣ و١٨٦ لسنة ١٩٨٦ - فقد قصر الإعفاء من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم على الأشياء التى سبق أن تم اعدادها (عدا سيارات الركوب فقط) اللازمة لمزاولة النشاط الأشياء المشار اليها التى تكون لازمة لاقامة مشروعات المناطق الحرة .

ولما كانت المادة الثانية من القانون المدنى - وهو من القواعد القانونية العامة - تقضى بالآتى:-

" لايجوز الغاء نص تشريعى الا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الألغاء ، او يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم ، أو ينظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعد ذلك التشريع ".

فعلى ذلك يكون النص فى القانون الحالى رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، قد اشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم كما أنه نظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعد ذلك التشريع ، وعلى ذلك يسقط تشريعها النص التشريعى القديم - وفى هذا الخصوصية - فى كل من القانونين ٩١ لسنة ١٩٨٣ ، و١٨٦ لسنة ١٩٦٨ .

ولا سبيل إذنً الى سريان الإعفاء من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم على الإشياء اللازمة لإقامة مشروعات المناطق الحرة ، الا بإجراء تعديل تشريعى فى نص المادة (٣١) من القانون رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩ وفقا لما تقضى به المادة (١١٩) من الدستور القائم .

أما نص المادة الرابعة من قانون اصدار القانون رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩ الذى يقضى بأن تسرى أحكام القانون المرافق بقانون الإصدار على مشروعات الاستثمار والمناطق الحرة القائمة فى تاريخ العمل به (أى فى ١٩٨٩/٧/٣١) ، وذلك دون الإخلال بما تقرر لهذه المشروعات من أحكام خاصة وحقوق مكتسبة فى ظل تشريعات استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة الملغاة . فإن هذا النص لا يسرى الا على مشروعات الاستثمار والمناطق الحرة التى كانت قائمة وموجودة فعلا فى ٣١ يولية سنة ١٩٨٩- وليس على

مشروعات الاستثمار والمناطق الحرة التى تقام بعد ٢١ يولية سنة ١٩٨٩ فى ظل االقانون الحالى رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن الإعفاء الضريبى لا يعتبر - فى حد ذاته حق مكتسب لأن الإعفاء الضريبى لايقرر الا بقانون وفقا لنص المادة ١١٩١ من الدستور ، رغم ما قد يقال أن الإعفاء الضريبى قد يعتبر من الإحكام الخاصة وبذلك يسرى هذا الحكم الخاص بالإعفاء بالنسبة لإعفاء مستلزمات اقامة مشروعات المناطق الحرة من الضرائب الجمركية ، ولكن رغم هذا القول فإن هذا الحكم الخاص لا يسرى اطلاقا الا على المشروعات التى كانت قائمة فى ١٩٨٩/٧/٣١ فى ظل تشريعات استثمارا لمال العربى والإجنبى والمناطق الحرة التى ألغيت بموجب المادة الثانية من قانون اصدار القانون الحالى رقم ٣٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

٧/٢/٦ خضوع الأرباح الرأسمالية للمشروعات المقامة فى المقامة فى المناطق الحرة للضريبة.

ثار خلاف فى الرأى فى مصلحة الضرائب حول مدى تطبيق أحكام المادة (٣٧) من قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على الأرباح الرأسمالية للمشروعات التى تقام بنظام المناطق الحرة والناتجة عن التنازل عن كل أو بعض فروع المنشأة أوأصل من أصولها الثابتة :-

وقد عرضت مصلحة الضرائب موضوع هذا الخلاف على إدارة الفتوى لوزارة المالية بمجلس الدولة التى انتهت فى فتواها الصادرة بكتابها رقم ٢٨ بتاريخ ١٩٩٥/٦/١٥ (ملف رقم ١٠٨٣/١/٤) الى خضوع الأرباح الرأسمالية بصفة عامة المحققة عن الربح أو التنازل عن المنشأة المقامة بنظام المناطق الحرة للضريبة المحققه على إيرادات النشاط التجارى والصناعى طبقا لأحكام قانون الضرنب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

وقد استندت إدارة الفتوى لوزارة المالية بمجلس الدولة فى رأيها الذى انتهت إليه ، الى مايلى:

- تنص المادة الثانية من قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على الآتى :-

-" يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون :

(أ)بالمشروع : كل نشاط- أيا كان شكله القانونى- يدخل فى أوجه الاستثمار المشار إليها فى المادة السابقة وتوافق عليها الهيئة طبقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون والقرارات الصادرة تنفيذا له ".

- كما تنص المادة رقم ٣٧ من ذات القانون على أنه " لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ".

- ومفاد هذين النصين أن الإعفاء من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم إنما ينصرف فقط الى أرباح المشروعات التى وافقت الهيئة العامة للإستثمار على خضوعها لأحكام قانون الاستثمار وبالتالى يكون له حق التمتع بما ورد به من ضمانات ومزايا وإعفاءات حيث يقصد بالمشروع الاستثمارى طبقا لحكم المادة الثانية من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ كل نشاط - أيا كان شكله القانونى - يدخل فى أوجه الاستثمار المشار اليها بذات القانون وتوافق عليه الهيئة بحيث يكون نشاطا اصيلا للمشروع الاستثمارى الذى يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة المذكورة ".

وبيع الأصول الرأسمالية للمشروع أو التنازل عنه للغير وتحقيق أرباح عن طريق ذلك لا يدخل فى المجالات الوارده فى ذات القانون ومن ثم لا يجوز اعتبار هذا النشاط نشاطا استثماريا ولا تسرى بشأنه المزايا والإعفاءات المنصوص عليها فى قانون الاستثمار .

- وعليه فإن الأرباح الراسمالية التى تحققها المنشأة المقامة بنظام المناطق الحرة وفقا لقانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ والناتجة عن البيع أو التنازل عن أصل من أصولها الرأسمالية أو كل بعض فروع المنشأة لا تتمتع بالإعفاء من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب الواردة بنص المادة رقم ٣٧ من ذات القانون وإنما تخضع للضريبة الموحدة المستحقة على إيرادات النشاط التجارة والصناعى وفقا لإحكام المادة (٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أو الضريبة على ارباح شركات الأموال طبقا للمادة رقم (١١٧) من القانون الذكور حسب الأحوال .

وقد وافقت مصلحة الضرئب على ما انتهت إليه فتوى وزارة المالية بمجلس الدولة وأصدرت تعليماتها التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٩٥ بتنفيذ ما انتهت اليه الفتوى المذكورة .

الا ان المؤلف يرى ويشاركه فى ذلك العديد من الآراء التى انتهت اليها الفتوى الصادره بخصوصها تعليمات مصلحة الضرائب التفسيريه رقم (١) لعام ٩٥ بخصوص الارباح الرأسماليه سواء المحققه عن البيع أو التنازل عن المنشأة بنظام المناطق الحره للضريبة المستحقه على الدخل يتعارض مع صريح نص الفقره الاول من الماده (٣٧) من قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ كما يتعارض ايضا مع فتوى الجمعية العموميه لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولـه بجلستها المنعقده فى ١٩٨٥/٥/٢٩ والصادر بشأنها تعليمات المصلحة التفسيريه رقم (١) لسنة ١٩٩١ للمادة (٣٧) من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

فالمشروعات المقامه فى المناطق الحره والارباح التى توزعها - طالما ان هذه المشروعات مقامه وموجوده فى المناطق الحره ومستمره فى العمل فى المناطق الحره حتى تنتهى تصفية اعمالها فى المناطق الحره فعلاً - بمنأى ومحصنه من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى جمهورية مصر العربية - سواء أكانت الارباح التى تحققها هذه المشروعات ارباحاً رأسماليه أم أرباح استغلال .

ويدعم ذلك الرأى مايلى :-

لقد عبر مشروع القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ فيما يتعلق بالاعفاءات الضريبية المؤقته او الدائمه بالنسبة للمشروعات التى تأخذ بنظام الاستثمار الداخلى ؛ بعبارة " تعفى " سواء شمل الاعفاءات من ضرائب الدخل او من ضريبة الدمغه او من ضريبة الايلوله او من رسوم التوثيق والشهر ، ونص على ذلك فى المواد (١١) و (١٢) و (١٣) و (١٤) و (١٥) و (١٦) من القانون المشار اليه ؛ بينما عبر المشرع نفسه فى هذا الخصوص بالنسبه للمناطق الحره بعبارة " لاتخضع " ونص على ذلك فى الفقرة الاولى من الماده ٣٧ من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ باصدار قانون الاستثمار بقوله صراحة وبكل وضوح :

" لاتخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحره والارباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم الساريه فى مصر ، كما لا تخضع الضرائب فيها لضريبة الايلوله " .

والفرق شاسع بين عبارة " لاتخضع " وعبارة " تعفى " .

إن نص الفقرة الأولى من المادة (٣٧) من القانون تعنى بصراحة وبكل وضوح أن المشروعات التى تقام فى المنا طق الحرة والأرباح التى توزعها تعتبر وكأنها موجودة فى

إقليم دولة أخرى ومن ثم لاتمتد إليها أحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر كما لاتمتد ضريبة الأيلولة - وهى ضريبة مباشرة على رأس المال - إلى الأموال المستثمرة فى المناطق الحرة سواء أكانت هذه الأموال المستثمرة فى الناطق الحرة مصرية أم عربية أم أجنبية لصراحة وعمومية النص القانونى ، فعلى ذلك تعتبر المشروعات المقامة فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها محصنة من الخضوع لاحكام الضرائب والرسوم السارية فى مصر.

- سبق لمصلحة الضرائب أن أصدرت تعليماتها التفسيرية رقم (١) للمادة (٣٧) من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بشأن مدى خضوع المشروعات الاتى تقام فى المناطق الحرة لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، وذلك استناداً الى فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة فى ٢٩/ ٥ / ١٩٨٥ ، وقد جاء بهذه التعليمات الآتى :

تنص المادة (٣٧) من قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على مايأتى :

" لاتخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لإحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، كما لاتخضع الأموال المستثمرة فيها لضريبة الايلولة " .

وقبل ذلك كانت المادة (٤٦) من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ - المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ - بشأن إصدار نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة تنص على مايأتى :

" مع عدم الإخلال بما هو منصوص علية فى هذا القانون تعفى المشروعات التى تقام بالمنطقة الحرة والأرباح التى توزعها ، من أحكام قوانين الضرائب والرسوم فى جمهورية مصر العربية ، كما تعفى الأموال العربية والاجنبية المستثمرة بالمنطقة الحرة من ضريبة التركات ورسوم الأيلولة " .

الفصل السابع

الإعفاءات الضريبية

لعوائد الأوراق المالية وصناديق ووثائق الإستثمار

مقـــــدمـــــة

استلزم الأصلاح الإقتصادى الإقتصادى صدور عدة قوانين لعل أهمها قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ٩٢ كأحد متطلبات سياسة التحرر الإقتصادى التى تبنتها الدولة كأسلوب ومنهج لتحقيق الإصلاح المنشود وتطوير العمل ببورصة الأوراق المالية وتنشيط سوق رأس المال .

وقد برزت أهمية قانون سوق المال باعتباره خطوه هامة لإزالة كثير من المعوقات لتنشيط سوق المال ، وقد هدف القانون الى (١) إقامة توازن بين الرغبة فى حماية المدخرين فى استثمار اموالهم وبين ايجاد سوق لرأس المال منتظمة وحرة أيضا ، (٢) تشجيع تأسيس الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية بما فيها صناديق الإستثمار (٣) تحقيق العدالة للمستثمرين وتشجيع الإستثمار فى الأوراق المالية لتحقيق التوازن فى المعاملة الضريبة المقررة للأوعية الإدخارية والأوراق المالية المطروحة بالسوق ، (٤) توحيد المعاملة الضريبية للأوراق المالية مع الأوعية الإدخارية الأخرى ، (٥) تقرير اعفاءات ضريبية تكفل الموازنة بين أدوات الإدخار وأدوات الإستثمار .

بوجه عام تتخذ الأوراق المالية العديد من الصور لعل أهمها الأسهم ، السندات ، وثائق الإستثمار ، يهتم هذا الفصل بدراسة الإعفاءات الضريبية المقررة لتلك الأوراق المالية بالأضافة إلى الإعفاءات المتعلقة بأنشطة صناديق الإستثمار ، وتحقيقا لذلك يتم تقسيم الفصل للنقاط التالية :-

١/٧-إعفاءات عوائد الأسهم .

٢/٧ إعفاءات عوائد السندات .

٣/٧ إعفاءات عوائد صناديق ووثائق الإستثمار .

١/٧ إعفاءات عوائد الأسهم

تعرف الأسهم عموما بأنها صكوك تثبت حقوق المكتتبين فى رؤوس أموال الشركات المساهمة أو شركات التوصية بالأسهم ، وتختلف المعاملة الضريبية لعوائد تلك الأسهم بحسب ما إذا كانت من شركات تعمل فى مصر أو بالخارج ،كما يجب التفرقة بين الأرباح الجارية لتلك الأسهم وبين الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيعها من ناحية أخرى .

١/١/٧ اعفاءات العوئد الموزعة للأسهم من شركات فى مصر.

يتعين التفرقة بين الإعفاءات المرتبطة بعوائد الأسهم الموزعة للشخص الطبيعى وللشخص الإعتبارى على النحو التالى :-

أ- إذا كان المستفيد من عائد سهم الموزع شخص طبيعى :-

لا تخضع أرباح الأسهم للضريبةعلى دخل هذا الشخص الطبيعى والتى كانت مقرره بواقع ٣٢٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، أى أن المعاملة الضريبية فى تلك الحالة هو عدم خضوع الربح الموزع للضريبة .

ب- إذا كان المستفيد منشأة فردية أو شركة أشخاص :-

تدخل أرباح الأسهم ضمن الإيرادات ،ثم يستبعد ٩٠ ٪ من قيمة تلك الأرباح من مجموع الربح الصافى للمنشأة تطبيقا لنص المادة (٢٩) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، أى أن المعاملة الضريبية فى تلك الحالة إعفاء عوائد الأسهم الموزعة بنسبة ٩٠٪ .

ج- إذاكان المستفيد شركة أموال :

تدخل أرباح الأسهم ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال ، وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالى :-

١- استبعاد ١٠٠ ٪ من قيمة أرباح الأسهم المشتراه عند تأسيس شركة مساهمة دفعت عن أرباحها الضريبة على أرباح شركات الأموال . أو تكون معفاه منها تطبيقا لنص البند (٣) من المادة (١٢٠) من القانون .

٢-استبعاد ٩٠ ٪ من قيمة أرباح الأسهم المشتراه من شركة مساهمة من غير التأسيس وسواء دفعت تلك الشركة عن أرباحها الضريبة على أرباح شركات الأموال وتكون معفاه منها (البند (٤) مكرر من المادة ١٢٠ من القانون) .

٣-يشرط لاستبعاد قيمة أرباح الأسهم في الحالتين السابقتين أن تكون تلك الأسهم من شركة مساهمة ، فإذا كانت من شركة توصية بالأسهم فإن ارباحها سوف تدخل ضمن ايرادات الشركة المستفيدة وتخضع بالتالي للضريبة على أرباح شركات الأموال ،ويشير ذلك الى خضوع ربح تلك الأسهم مرتين مرة على مستو ى الشركة المستثمر فيها كجزء من أرباحها الكلية ومرة أخرى على مستوى الشركة الأصلية المستثمرة . ولا يمكن القول بأنه يمكن تلافي ذلك الإزدواج الضريبي بتطبيق نص المادة ١١٨ من القانون .

من هنا يتعين تعديل نص المادة ١١٨ بحيث لا تصبح شركات الأشخاص والمنشأة الفردية في وضع مميز مقارنة بالنسبة لشركات الأموال في الحالة الثالثة ، وبحيث تسرى المادة (١١٨) على الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بنص القانون .

٢/١/٧ إعفاءات الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأسهم

استحدث قانون رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ في الفقرة الثانية من المادة ١١ منه ضريبة جديدة يدفعها البائع وتفرض بمعدل ٢٪ على الأرباح الناتجة من بيع الأسهم .

ويلاحظ هنا أن المادة ١١ المذكورة قد تحدثت في الفقرة الأولى منها عن بعض الإعفاءات المقررة لأصحاب الأسهم المقيدة في الجداول الرسمية(ثم ذكرت في الفقرة الثنية منها أنه في حالة بيع الأسهم بقيمة تزيد على ثمن الشراء تخضع الزيادة لضريبة مقدارها ٢٪ من قيمة الزيادة) .

يعني ذلك إن هذه الضريبة الجديدة تسرى على الأرباح الناتجة من بيع الأسهم المقيدة في الجداول الرسمية وحدها فلا تسرى إذن على غير ها من الأسهم !!

وطبقا للبند (أ) من المادة ١٦ من قانون سوق رأس المال تشمل الأسهم التي يتم قيدها في الجداول الرسمية ما يلي :

- أسهم شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام .

- أسهم شركات الإكتتاب العام بشرط ألا يقل ما يطرح من أسهمها الإسمية للإكتتاب العام عن ٣٠٪ من مجموع أسهم الشركة . وألا يقل عدد المكتتبين في هذه الأسهم (المطروحة للإكتتاب العام) عن مائة وخمسون ولو كانوا من غير المصريين .

وبالتالى فإن فرض هذه الضريبة الجديدة يستدعى التفرقة بين عدة حالات على النحو التالى : -

أ- إذا كان البائع فردا

تخضع أرباح بيع أسهمه لضريبة مقدارها ٢٪ ولا تخضع لأى ضريبة اخرى .

ب- إذا كان البائع شركة أشخاص أو منشأة فردية

تخضع أرباح بيع الأسهم لضريبة مقدارها ٢٪ ، كما تدخل هذه الأرباح ضمن إيرادات المنشأة . ومن ناحية أخرى يسمح بخصم الضريبة المقطوعة ضمن التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد صافى الربح الضريبى وذلك تطبيقا للبند ٤ من المادة ٢٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتى تسمح بخصم الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول ما عدا الضريبة التى يؤديها طبقا لهذا القانون .

ج- إذا كان البائع شركة أموال

تخضع أرباح بيع الأسهم لضريبة مقدارها ٢٪ كما تخضع هذه الأرباح كجزء من ايرادات الشركة للضريبة على أرباح شركات الأموال.

ومن ناحية أخرى يسمح بخصم الضريبة المقطوعة ضمن التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال تطبيقا للبند ٤ من المادة ١١٤ من القانون سالف الذكر والتى تسمح بخصم الضرائب التى تدفعها الشركة ماعدا الضريبة على أرباح شركات الأموال التى تؤديها طبقا لهذا القانون .

ولا شك أن زيادة الأعباء الضريبية على أرباح بيع الأسهم على النحو سالف الذكر قد يؤدى الى احجام أصحاب هذه الأوراق عن بيعها الأمر الذى قد يحد من تداول هذه الأسهم فى سوق الأوراق المالية ، كما أنه قد يمنع صغار المستثمرين من استثمار أموالهم فى الأسهم والإلتجاء الى ايداعها فى البنوك وصناديق البريد حيث لا تفرض ضريبة على عوائدها .

من هنا فقد صدر القانون ٨٩ لسنة ١٩٩٦ بالغاء الضريبة المفروضة على الأرباح الناتجة من بيع هذه الأسهم المقيدة فى الجداول الرسمية تشجيعا وتنشيطا للأسواق المالية. [1]

٣/١/٧ اعفاء عوائد الأسهم من شركات تعمل خارج مصر.

تتمثل المعاملة الضريبية لتلك العوائد على النحو التالى :-

١-إذا كان المستفيد فرداً

تخضع عوائد الأسهم للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بواقع ٣٢ ٪ (ايرادات رؤوس الأموال المنقولة) بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها .

٢-إذا كان المستفيد شركة أشخاص أو منشأة فردية

تخضع عوائد الأسهم للضريبة بواقع ٣٢ ٪ من قيمتها بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها وبصرف النظر عن نتائج نشاط الشركة أو المنشأة (ربحا أو خسارة) وذلك تطبيقا للفقرة الأولى من المادة ٢٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ لا تدرج الضريبة المصرية ضمن التكاليف واجبة الخصم تطبيقا لأحكام البند (٤) من المادة ٢٧ من القانون سالف الذكر الذى لايسمح بخصم الضريبة التى يؤديها الممول لهذا القانون سالف الذكر الذى . هذا الى جانب إن المادة ٢٩ من القانون المذكور التى تسمح بخصم ايرادات رؤوس الأموال قد نصت صراحة على عدم خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات .

أما الضريبة الأجنبية المسددة عن عوائد هذه الأسهم ، فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وفقا لحكم البند (٤) من المادة ٢٧ سالف الذكر ، وان هذه الضريبة لا علاقة لها بطبيق المادة ٢٩ من القانون المذكور .

٣- إذا كان المستفيد شركة أموال

تخضع عوائد الأسهم المذكورة للضريبة بواقع ٣٢٪ وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف تطبيقا للبند (أولا) من المادة (١١١) مكرر من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل

---

(١) قانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة١٩٩٢ ، والذى نص على إلغاء الفقرة الثانية من كل المادتين ١١، ١٤ من قانون سوق رأس المال سالف الزكر .

بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .تحقيقا للمساواه بين شركات الأموال وشركات الأشخاص والمنشآت الفردية يجب أن يعدل نص المادة (١١) مكرر بحيث تسرى الضريبة على قيمة العائد سالف الذكر الذى تحصل عليه شركات الأموال وذلك بعد خصم الضرئب الأجنبية المسددة عنه . ولأغراض تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال يتم استبعاد ٩٠٪ من قيمة أرباح الأسهم المحصلة من الخارج (قبل استبعاد الضريبة المصرية) وذلك من مجموع الربح الصافى الخاضع للضريبة تطبيقا لنص المادة ١١٨ من القانون .

٢/٧ اعفاءات عوائد السندات

تعرف السندات بأنها صكوك تثبت حقوق المكتتبين فى قرض طويل الأجل تصدره شركات المساهمة أو شركات المساهمةأوشركات التوصية بالأسهم أوأىشخص معنوى أوطبيعى . تختلف المعاملة الضريبية لعوائد السندات (مثل الأسهم) حسب ما إذا كانت من شركات تعمل فى مصر أو خارجها ، كما ينبغى التفرقة بين العوائد الجارية لتلك السندات أم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيعها .

١/٢/٧ إعفاءات العوائد الجارية للسندات

تتمثل المعاملة الضريبية لتاك العوائد على النحوالتالى :-

أ-تخضع عوائد السندات التى يحصل عليها الأفراد للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين بواقع ٣٢٪ (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة).

ب-وتخضع عوائد السندات التى تحصل عليها المنشآت الفردية وشركات الأشخاص للضريبة بواقع ٣٢ ٪ وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف تطبيقا للبند (أولا) من المادة (١١١) مكرر من القانون وتدخل عوانند هذه السندات (قبل خصم الضريبة) فى وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال ، ويتم تلافى الأزدواج الضريبى باستبعاد ٩٠٪ من قيمتها عند تحديد هذا الوعاء تطبيقا لمادة ١١٨ من القانون .

ج-وتعفى من الضريبة عوائد السندات التالية (سواء كان المستفيد فردا أو منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال) :-

١- السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام .

٢-السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى متى كان إصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية .

٣-السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص فى حدود الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات وبشرط أن تطرح السندات للإكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركة المصدره لهذه السندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية .

٤-السندات التى تعفى عوائدها من الضريبة بقانون خاص ، كما هو الحال بالنسبة للسندات المقيدة فى الجداول الرسمية ، إذ تعفى عوائدها التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين من الخاضعون للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ومن الضريبة العامة على الدخل تطبيقا للمادة ١٤ من قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، وبالتالى من الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين التى حلت محلهما .

- وتتمثل السندات التى يتم قيدها فى الجداول الرسمية طبقا لما جاء بالبند (أ) من المادة ١٦ من القانون المذكور فى كل من :
- السندات التى تصدرها شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام .
- والسندات التى تطرح للإكتتاب العام بواسطة الدولة ، أو بواسطة شركات المساهمة والتوصية بالأسهم التى لا يقل ما يطرح من أسهمها للإكتتاب العام عن ٣٠٪ من مجموع الاسهم ، ولا يقل عدد المكتتبين فى الأسهم المطروحة عن مائة وخمسون ولو كانوا من غير المصريين .

وجدير بالذكر أنه يجب مراعاة استبعاد ٩٠٪ من قيمة عوائد السندات المعفاه من الضريبة والتى تحصل عليها شركة الأموال أو شركة الأشخاص أو المنشأة الفردية وذلك عند تحديد وعاء الضريبة على ارباح شركات الأموال (تطبيقا للمادة ١١٨) .أو عند تحديد صافى الربح الضريبى الخاضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (تطبيقا للمادة ٢٩) .

٢/٢/٧ اعفاءات الأرباح الراسمالية الناتجة عن بيع السندات

استحدث قانون سوق رأس المال فـى الفترة الثانية من المـادة (١٤) ضريبة جديـدة يدفعها البائع بنسبة ٢٪ من الأرباح الناتجة من بيع السندات المقيدة فـى الجداول الرسمية وحدها ، فلا تسرى على غيرها من السندات !!

ولا تختلف المعالجة الضريبية هنا عما سبق ذكره بالنسبة للأرباح الناتجة مـن بيـع الأسهم المقيدة فى الجداول الرسمية .

وجدير بالذكر أن هذه الضريبة لا تسرى فى حالة رد السند بقيمة تفوق قيمته الأسميـة ، وانما تخضع الزيادة فى هذه الحالة (مكافأة التسديد) للضريبة بواقع ٣٢٪ من قيمتها تطبيقا للبند (١) من المادة السادسة ، والمادة (١١١) مكرر من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل .

وقد تم الغاء الضريبة المفروضة على الارباح الناتجة من بيع السندات علىالنحو سالف الذكر بمقتضى القانون ٨٩ لسنة ١٩٩٦ .

٣/٢/٧ عوائد السندات من الشركات التى تعمل خارج مصر

لا تختلف المعاملة الضريبية لعوائد السندات من الشركات العاملة خارج مصر عن نفس المعاملة سالفة الذكر لأرباح الأسهم فى الشركات التى تعمل خارج مصر .

١/٣/٧ عفاء عوائد صناديق ووثائق الإستثمار.

خصص المشرع فـى القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٢ الباب الثالث لتنظيم احكام الشركات العاملة فى مجال الأوراق الماليـة ، وقد أفرد الفصـل الأو ل من هـذا الباب الأحكام التى تنظم تلك الشركات بصفة عامة فى المواد من (٢٧) الى (٢٤) ، فى حين أفرد الفصـل الثانى من ذلك الباب الأحكام التى تنظم صناديق الإستثمار بصفة خاصة فى المواد من (٣٥) الى (٤١) من القانون ، كما نصت اللائحة التنفيذية على الأحكام الخاصـة لها فـى المـواد (١٤٠) الى (١٤٠) منها تنفيذا للقانون

وحيث ان صناديق الإستثمار وكذلـك وثائق الإستثمار التى تصدرها تلك الصناديق مقابل أموال المستثمر ين فيها تعتبر أدوات جديدة أضافها القانون على النشـاط الإقتصادى المصرى بصفة عامة وعلى سوق رأس المال فـى مصر بصفة خاصة ، لذلـك فلا بـد أن تلك

الصناديق ووثائقها ستتأثر بالنظام الضريبى المصرى وستؤثر فيه باعتبار أن النظام الضريبى ليس الا انعكاسا للظروف الإقتصادية يتأثر بها ويؤثر فيها .

وحيث أن احكام قانون سوق رأس المال لم تتعرض صراحة بصفة مباشرة للمعاملة الضريبة لصناديق الإستثمار ووثائقها ، من ثم كانت أهمية هذا الفصل ، ولا سيما أن قانون الضرئب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ هو الأخر لم يتعرض فى أحكامه للمعاملة الضريبية لتلك الصناديق ووثائقها سواء من حيث الخضوع للضريبة أوالإعفاء منها على العكس من الأوعية الإدخارية الأخرى سواء أكانت أوعية ادخارية فى البنوك أوفى صناديق توفير البريد أوفى أوراق مالية محددة بذاتها مثل السندات وأذون الخزانة وفيما يلى تناول للمعاملة الضريبية لكل من صناديق الإستثمار ثم تلك المرتبطة بوثائقها .

١/٣/٧ المعاملة الضريبة لصناديق الإستثمار.

الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية ، ومن بينها صناديق الإستثمار ، هى شركات تعمل تحت مظلة القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال ولا يرخص للعمل فى هذا المجال إلا للشركات المساهمة أوشركات التوصية بالأسهم .

ويقتصر غرض الشركة على مزاولة نشاط أو أكثر من الأنشطة الآتية والتى نصت عليها المادة (٢٧) من القانون المذكور :-

١-إدارة عمليات ترويج وتغطية الإكتتاب فى الأوراق المالية وجلب المستثمرين وما يتصل بذلك من نشر فى وسائل الإعلام .

٢-الإشتراك فى تأسيس الشراكات التى تصدر أوراقا مالية - المساهمة والتوصية بالأسهم - أو فى زيادة رؤوس الأموال .

٣-نشاط راس المال المخاطر بتمويل ودعم الشركات التى تصدر أوراقا مالية وتقديم الخدمات الفنية لها ومساعدة الشركات عالية المخاطر أو تعانى قصورا فى التمويل .

٤-المقاصة والتسوية فى معاملات الأوراق المالية .

٥-تكوين إدارة محافظ الأوراق المالية وصناديق الإستثمار .

٦-السمسرة فى الأوراق المالية .

أما صناديق الإستثمار : وهى كيانات جديدة على الحياة الإقصادية فى مصر نشأت لأول مرة بموجب القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ - فهى صناديق تهدف الى استثمار اموالها فى الأوراق المالية ولا يجوز لها مزاولة أية أعمال مصرفية على وجه خاص :-

أ- إقراض الغير

ب-المضاربة فى العملات أو المعادن النفيسة الا انه يجوز الترخيص لهذه الصناديق بالتعامل فى القيم المالية المنقولة الأخرى أو ممارسة أنشطة أخرى فى مجالات الإستثمار - طبقا لقواعد وشروط معينة تحددها اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال .

وتتمثل الأموال التى يستثمرها الصندوق الذى يتخذ شكل الشركة المساهمة فى الأتى :

أ- رأس مال الصندوق (رأس مال الشركة) .

ب-الأموال المجمعة من المستثمرين والتى يصدر الصندوق مقابلها أوراق مالية فى صورة وثائق استثمار إسمية بقيمة واحدة وبما لا يجاوز عشر أمثال رأس مال شركة الصندوق المدفوع . ويتم الاكتتاب فى وثائق الإستثمار عن طريق أحد البنوك المرخص لها بذلك .

ويتخذ صندوق الإستثمار شكل شركة المساهمة ويكون غالبية أعضاء مجلس إدارته من غير المساهمين فيه أوالمتعاملين معه أو ممن تربطهم به علاقة أو مصلحة ويجب أن يعهد الصندوق بإدارة نشاطه الى إحدى الجهات المتخصصة (يسمى مدير الإستثمار) ويكون فى شكل شركة مساهمة مصرية أو جهة أجنبية متخصصة نظير مقابل لهذه الإدارة يحدد بموجب عقد مبرم بين الصندوق والمدير .

الا ان القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ قد أجاز للبنوك وشركات التأمين أن تباشر بنفسها نشاط صناديق الإستثمار وذلك بتخصيص مبلغ لمباشرة هذا النشاط لا يقل عن خمسة ملايين جنيها بالإضافة الى أموال المستثمرين لدى صندوق الإستثمار فى البنك أو شركة التأمين بما لا يزيد عن عشرين مثل المبلغ الذى تخصص لمباشرة هذا النشاط وتكون أموال هذه الصناديق وإستثماراتها وأنشطتها مقرره عن أموال البنك أوشركة التأمين بحسب الأحوال . ولا يجوز قيد أو تداول وثائق الإستثمار التى تصدرها صناديق البنوك أو شركات التأمين فى بورصات الأوراق المالية بعكس وثائق استثمار صناديق الإستثمار الأخرى فيتم قيدها وتداولها فى البورصة .

يتضح مما تقدم مايلى :-

أ-ان هناك شكلين لمباشرة نشاط صناديق الإستثمار هما ،(١) صناديق الإستثمار المستخدمة شكل شركة مساهمة لمزاولة نشاط الإستثمار فى الأوراق المالية بإعتبارها كيانا قانونيا قائما بذاته ، (٢) صناديق الإستثمار الذى أجاز القانون الترخيص لبنوك وشركات التأمين بمباشرته بصفة مستقلة عن أنشطتها الرئيسية .
(المصرفية أو التأمينية) وتلك الصناديق ليس لها شخصية اعتبارية مستقلة .

ب-ان هناك اختلاف فى المعاملة الضريبية لكل من الشكلين السابقين الذين حددهما القانون لمباشرة نشاط صناديق الإستثمار فى الأوراق المالية ، ويمكن ايضاح ذلك على النحوالتالى :-

٧/٣/١/١ المعاملة الضريبية لصناديق الإستثمار المستخدمة شكل شركة مساهمة .

تخضع أرباح هذه الصناديق للضريبة على أرباح شركات الأموال طبقا لصريح نص المادة رقم (١١١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتى تنص على الآتى :-

"تفرض ضريبة سنويه على صافى الأرباح الناتجة على مباشرة نشاط فى الخارج مالم يكن متحذا شكل منشأة مستقلة وتسرى الضريبة على :-

١-شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو الخاضعة لاية قوانين أخرى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى فيما عدا الخاضعين لأحكام الكتاب الأول لهذا القانون "

٢-يتحدد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح شركات الأموال على أساس صافى ربح شركة صندوق الإستثمار قبل التوزيع وذلك تطبيقا لنصوص المواد أرقام (١١٣) ،(١١٤) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار اليه والتى تنص على الآتى :-

المادة (١١٣) " تحدد الضريبة سنويا على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فى فترة الأثنى عشر شهرا التى أعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال

"المادة (١١٤) " يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها طبقا لأحكام هذا القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف.

ونتيجة لذلك فان الأرباح التى يحققها صندوق الإستثمار الذى يتخذ شكل شركة مساهمة تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال قبل إجراء أية توزيعات عليها ، ومن ثم فان أصحاب الوثائق سيحصلون على نصيبهم فى صافى أرباح الصندوق بعد خصم الضريبه على صافى أرباح شركات الأموال أى أنهم سيحصلون عليها محملة بالضريبة.

٣- ترحل خسائر الصندوق فى أى سنة الى خمس سنوات متتالية وذلك تطبيقا لنص المادة رقم (١١٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المشار اليه وتنص على ما يلى : -

اذا ختم حساب احدى السنوات بحسارة فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية ،فاذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى الى السنة التالية . فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ، فإنه لايجوز بعد ذلك نقل شيئ من الخسارة الى حساب أى سنة أخرى "

٤- يتمتع الصندوق بالإعفاءات الضريبية المقرره لأرباح شركات الأموال بصفة عامة وللشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية بصفة خاصة والمنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون وهى :-

أ- إعفاء مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد عن الفائدة التى يقررها البنك المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها الماليه مقيدة فى سوق الأوراق الماليه (بند ١م ١٢٠) ، وهذا الإعفاء يسرى على أرباح صندوق الإستثمار المتخذ شكل شركة المساهمة وأنها من شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص وذلك فى حالة توافر باقى الشروط وأهمها أن تكون الأوراق الماليه للصندوق مقيدةفى بورصة الأوراق المالية.

ويكفى هنا أن تكون الأوراق المالية للصندوق مقيدة فى بورصة الأوراق المالية سواء كان القيد فى الجداول الرسمية بالبند أ من المادة رقم١٦ من قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ المشار اليه أو كانت مقيدة فى الجداول غير الرسمية المحددة فى البند ب من المادة المذكورة .

ب-يتمتع الصندوق بصفته شركة مساهمه تعمل فى مجال الأوراق المالية بالاعفاء المقرر بموجب بند ٤من المادة١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار 'لية والتى تقرر " اعفاء الارباح التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار اموالها فى الاسهم والسندات على اختلاف انواعها وذلك بمقدار ماتحصل علية من ايرادات تلك الاسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة بالشرطين الاتيين .

الشرط الأول : - أن تكون هذه الايردات قد اديت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو ان تكون معفاة منها بمقتضى القانون .

الشرط الثانى :- أن يكون ٩٠ ٪ على الاقل من رأس مال الشركة بما فى ذلك الاحتياطيات والاموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصة لتوظيفة فى الاوراق المالية.

٥-فى بحث مدى تطبيق البند (٤) من المادة (١٢٠) من القانون ١٥٧ لسنة٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة٩٣ بالنسبة للشركات المساهمة العاملة فى مجال الأوراق المالية فقد نصت المادة (٢٩) من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بأن يشترط فى طالب الترخيص للعمل فى مجال الأوراق المالية ان يكون شركة مساهمة او شركة توصية بالأسهم وعليه فإنه من حيث المبدأ فإن شركات التوصية بالأسهم العاملة فى مجال الأوراق المالية لن تستفيد من هذا الإعفاء لان أحد شروطه الأساسية أن تكون الشركة الأصلية المستثمرة مساهمة ومصرية فلا تستفيد أيضا الشركات غير المصرية بهذا الإعفاء يبقى بعد ذلك الشركات المساهمة المصرية العاملة فى هذا المجال :

فقد حددت المادة (٢٧) من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ مجالات العمل فى الأوراق المالية بأنه يتمثل فى ا لأنشطة (وعددها ستة) وذلك بخلاف أنشطة أخرى تتصل بمجال العمل فى الأوراق المالية يجوز لوزير الإقتصاد - بعد موافقة مجلس إدارة هيئة سوق الما ال - إضافتها .

وعلى سبيل المثال اذا باشرت احدى الشركات نشاطها فى إدارة وترويج وتغطية الإكتتاب فى الأوراق المالية وجلب المستثمرين وما يتصل بذلك من نشر فى وسائل الإعلام فإن هذا النشاط لا يعد استثمارا فى الأسهم والسندات ولا تعتبر أموال الشركة موظفة فى الأوراق المالية .

كذلك الحال إذا كان نشاط الشركة يتمثل في السمسرة في الأوراق المالية ، أما إذا كان نشاط الشركة ممثلا في الإشتراك في تأسيس الشركات التي تصدر أوراقا مالية أو زيادة رؤوس أموالها فإن ذلك يعد ا ستثمارا في الأوراق المالية ، وفي هذه الحالة يتم البحث عن مدى توافر شروط تطبيق البند (٤) من المادة (١٢٠) السابق ذكرها مع التأكد من ان ٩٠٪ على الأقل من رأس المال والإحتياطيات والأموال المجمعة والقروض مستمرة في الأوراق المالية أي مخصصه لتوظيفها في الأوراق المالية .

وهي صناديق غير تابعة للبنوك أو شركات التأمين وتتخذ شكل شركات المساهمة طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢) . وبالتالي لن يصدر ترخيص المزاولةللصندوق إلا إذا كان شركة مساهمة . وفي ضوء الشروط الواردة بالبند (٤) من المادة (١٢٠) من ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فلن يستفيد بالإعفاء صناديق الإستثمار المتخذة شكل شركات المساهمة غير المصرية في حين أنه ومن السهل أن يتوافر لدى الصناديق المتخذة شكل شركات مساهمة مصرية شروط الاعفاء التي نصت عليها المادة المذكورة .

على أنه بالنسبة للشروط الخاص بتوظيف ٩٠٪ على الأقل من رأس المال والإحتياطيات والأموال المجمعة والقروض في الأوراق المالية . فإنه طبقا لنص المادة ٣٥ من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ فإن الهدف من صناديق الإستثمار هو استثمار المدخرات في الأوراق المالية ومع ذلك فإن نفس المادة منحت هيئة سوق المال الحق في الترخيص لصندوق الإستثمار طبقا لشروط وأوضاع تحددها اللائحة التنفيذية .

يعني هذا أنه إذا كان نشاط الصندوق قاصرا على الإستثمار في الأراق المالية فإنه من السهل توافر شرط الـ ٩٠٪ المذكور ، أما إذا كان نشاط الصندوق ليس قاصرا على الإستثمار في الأوراق المالية فإنه قد لا يكون من الميسور توافر هذا الشرط ،كل ذلك مرهون بنسب توظيف الأموال واستثمارها في الأوراق المالية ومجالات الإستثمار الأخرى .

٦-تسرى على الصناديق التي تتخذ شكل الشركة المساهمة الإعفاءات الضريبية المقررة بقانون الإستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩متى كانت منشأة طبقا لأحكامه وذلك استنادا الى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٢٦٠٢) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقرار رقم (١٢٨) لسنة ١٩٩٥ الذي أضاف نشاط تكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية وصناديق الإستثمار الى

مجالات وأنشطة الإستثمار المنصوص عليها فى الفقرة (أ) من المادة الأولى من قانون الإستثمار المشار اليه .

٧/٣/١/٢ نشاط صناديق الإستثمار الذى تباشره البنوك وشركات التأمين.

تفرض الضريبة على أرباح شركات الأموال على أساس شخص الخاضع وليس على أساس مصدر الإيراد .

وبناء على ذلك فإنه حتى كان الشخص الخاضع للضريبة هو أحد الأشخاص المعنوية المحددة لنص المادة رقم (١١١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإنه يخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال أياكان الغرض أوالنشاط الذى يزاوله هذا الشخص المعنوى سواء كان شركة اموال او غيرها من الجهات المحددة على سبيل الحصر فى المادة رقم (١١١) المشار اليها .

وتجدر الإشارة الى أن صناديق استثمار البنوك وشركات التأمين هى مجرد أنشطة تزاولها هذه البنوك وشركات التأمين بموجب القانون وليس لها كيانات قانونية مستقلة ولا تتخذ أى شكل مستقل من أشكال شركات الأموال أو غيرها من أشكال الأخرى للإشخاص المعنوية .

لذلك فإن هذه الصناديق لا تخضع بذاتها للضريبة وأن لها معاملة ضريبية خاصة على النحو التالى :-

أ-لا يخضع صافى ربح الصندوق للضريبة على أرباح شركات الأموال قبل التوزيع ولكن يتم توزيع صافى ربح أو خسارة الصندوق أولا على أصحاب الوثائق كل بحسب نصيبه فى ملكية هذه الوثائق .

ب-تتحدد المعاملة الضريبة لأرباح كل من حملة الوثائق بعد توزيعها عليهم كل بحسب طبيعته وذلك على النحو التالى :-

أولا :- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين فإن نصيبهم فى أرباح الصندوق لا يخضع لأى ضريبة وذلك للأسباب التالية :-

١-إن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣لم يدرك عوائدوثائق الإستثمار ضمن الإيرادات المنصوص عليها صراحة فى باب

إيرادات رؤوس الأموال المنقولة سواء قبل تعديل القانون أو بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولذلك فإن الأرباح المحققة من وثائق صناديق الإستثمار لا تخضع للضريبة النوعية على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة قبل تعديل قانون الضرائب على الدخل ولا تخضع كذلك الضريبة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبعيين المفروضة بعد تعديل القانون المشار اليه .

٢- ان استثمار الشخص الطبيعي أمواله في وثائق صناديق الاستثمار لايعتبر مزاولة للنشاط أو امتهانا لمهنة ولكنه مجرد استثمار لرأس المال ، ومن ثم فلا تدخل الأرباح المحققه من هذه الوثائق ضمن مفهوم نص الفقرة الأخيرة من المادة (٦٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

ثانيا :- بالنسبة للأشخاص الاعتباريين

ان المعاملة الضريبيه للأرباح أو الخسائر التي يحققونها من استثمار أموالهم في صناديق استثمار البنوك أو شركات التأمين تتحدد على النحو التالي : -

١- اذا كانت هذه الأرباح غير متصله بمباشرة المهنة للشركة أو الجهة المالكة لوثائق الاستثمار وكانت هذه الشركة أو الجهة من الشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال فان هذه الأرباح لاتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ، حيث ان عوائد وثائق الاستثمار غير خاضعة للضريبة طبقا لحكم المادة رقم (١١١مكررا) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

ترتيبا على عدم خضوع هذه للأرباح للضريبه على أرباح شركات الأموال طبقا للبند (أولا) من المادة (١١١ مكررا) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل المشار اليه ، فانه لاتسرى على هذه الأرباح أحكام الماده رقم (١١٨) من ذات القانون بعد تعديله .

٢- اذا كانت أرباح وثائق الأستثمار متصلة بمهنة الشركة أو الجهة مثل الأرباح التي يحققها البنك أوشركة التأمين من نصيبه في وثائق الأستثمار التي تساهم بها في أموال الصندوق الذي يباشر نشاطه فيه أوفي صناديق الاستثمار الاخرى ، فأن البنك أوشركة التامين يضيف نصيبه في أرباح الصندوق الذي يباشر نشاطه أوصناديق الاستثمار الاخرى التي يستثمر فيها امواله الى ارباحه من نشاطه العادى سواء كان النشاط

المصرفى بالنسب للبنك اوالنشاط التأمينى بالنسبة لشركة التأمين وعلى أساس مجموع صافى الربح الناتج يتحدد وعاء الضريبة على ارباح شركات الأموال المستحقة على البنك أوعلى شركة التأمين ، وفى هذه الحالة لاتسرى على البنك أو على شركة التأمين عن نصيبهم فى أرباح الصندوق أو الصناديق الأخرى أحكام المواد أرقام (١١١ مكررا) و (١١٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل المشار اليه.

فشرط تمتع صناديق استثمار البنوك وشركات التأمين بالإعفاءات الضريبية والواردة بالبند (٤) من المادة (١٢٠) من القانون لن تتوافر لتلك الصناديق لعدة أسباب هى :-

١-أن هذه الصناديق ليس لها كيان قانونى مستقل ولا تتخذ شكل شركة مساهمة ، وهو أحد شروط التمتع بالإعفاء إنما هى نشاط ضمن أنشطة البنك التى تباشرها بنفسه أو ضمن أنشطة شركة التأمين .

٢-إذا جاز القول بأن البنك يباشر نشاط صندوق الإستثمار الشركة التى تباشر هذا النشاط هى فى الأصل شركة مساهمة فإن هذا البنك أو هذه الشركة ليس غرضها إستثمار أموالها فى الأسهم والسندات ، بل ان ذلك يدخل ضمن أغراض أخرى عديدة وهامة تتمثل فى الأعمال المصرفية بكافة أشكالها بالنسبة للبنوك وأعمال التأمين المتنوعة والكثيرة بالنسبة لشركات التأمين فضلاً عن أن البنوك وشركات التأمين لا يمكن بطبيعتها أن تخصص ٩٠٪ - على الأقل - من رأس مالها والإحتياطيات والأموال المجمعة لديها لتوظيفها فى الأوراق المالية حتى يتسنى لها المطالبة بهذا الإعفاء .

يضاف الى ما سبق أنه قد يسقط شرط أخر من شروط التمتع بالإعفاء وهو شرط توزيع الأرباح سنويا إذا كان النظام الاساسى أو نشرة الأكتتاب فى الصندوق تقضى بعدم توزيع الأرباح الا فى نهاية هذه الصندوق بهدف تعظيم الربح .

ويراعى بالنسبة للمعاملة الضريبية لصناديق الأستثمار وشركات التأمين الإعتبارات التالية : -

أ-أن البنك أو شركة التأمين تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال على أساس نصيب الشركة أو البنك فى أرباح الصندوق بنسبة امواله المستثمرة فى الصندوق الى

اجمالى الأموال المستثمرة فى هذا الصندوق فقط وليس بكامل صافى الربح الذى يحققه الصندوق .

ب-لايدخل نصيب أصحاب الوثائق من أرباح الصندوق ضمن أرباح البنك الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال ولكنها تعامل معاملة ضريبية مستقلة .

ج-يراعى الاعفاءات الضريبية المقررة لبعض الأوراق المالية التى يستثمر فيها الصندوق أمواله مثل أذون الخزانة التى يعفها القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٧١ وعوائدها وقيمة استردادها واستحقاقها من كافة أنواع الضرائب والرسوم .

د-تخضع الزيادة التى تتحقق عند بيع الأوراق المالية المكونة لمحفظة الأوراق المالية لصندوق البنك أو شركة التأمين للضريبة المقررة بنسبة ٢٪ طبقا لنص المادتين ١١ ، ١٤ من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ المشار اليه بشرط أن تكون هذه الأوراق المالية مقيدة فى الجداول الرسمية المنصرف عليها فى البند (أ) من المادة (١٦) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ المشار اليه .

ولا تخضع لهذه الضريبة الأوراق المالية غير المقيدة فى الجداول الرسمية المحددة بالبند (أ) من المادة (١٦) المشار اليها او المقيدة فى الجداول غير الرسمية المحددة فى البند (ب) من المادة المذكورة أو غير المقيدة فى البورصة على الإطلاق . وكذلك وثائق استثمار البنوك وشركات التأمين فإنها لا تخضع لهذه الضريبة لعدم جواز قيدها أو تداولها فى بورصات الأوراق المالية .

ه-ان مايخص البنك أو شركة التأمين من نتيجة نشاط الصندوق ربحا أو خسارة حسب نصيبه وحصته فى وثائق الإستثمار بالصندوق هى التى تدخل فقط ضمن ناتج أوجه نشاط البنك المصرفى أو نشاط الشركة التأمينى وهى الأرباح الى يخضع عنها للضريبة على أرباح شركات الأموال بإعتبار أن نصيب البنك أو شركة التأمين فى ارباح الصندوق تعتبر أرباحا ناتجة من مباشرة البنك لنشاط أحد أوجه استثماراته .

و-يعامل نصيب البنك من أرباح تصفية الصندوق معاملة الأرباح الناتجة عن الإستثمار حيث يدخل منها فى ارباح البنك الكلية نصيبه فقط من أرباح تصفية الصندوق .

٧/٣/٢/٢/المعاملة الضريبية لعوائد وثائق صناديق الإستثمار

اجاز قانون سوق راس المال رقم ٩٥ لسنة ٩٢ للشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية وهى شركات المساهمة والتوصية بالإسهم التى لا يقل رأس مالها المصدر عن خمسة ملايين جنيه مدفوعة بالكامل ، ويكون مملوكا للمصريين أو يطرح منه ٥٠٪ على الأقل للإكتتاب العام لغير المؤسسين).

وتعتبر وثائق الإستثمار بمثابة أوراق مالية ذات طبيعة خاصة مختلفة عن الأوراق المالية الأخرى بإعتبارها صكوك تصدرها صناديق الإستثمار مقابل أموال المكتتبين فيها لتوظيفها واستثمارها فىمجال الأوراق وتحل لأصحابها مشاركة صناديق الإستثمار فى الأرباح والخسائر الناتجة عن قيامها بإستثمار أموال المستثمرين لحسابهم وتوظيفها فى نشاطه فى مجال الأوراق المالية ، فأصحاب وثائق الإستثمار هم مجرد شركاء مع الصناديق فى الأموال المستثمرة والتالى فى الأرباح والخسائر كل حسب نصيبه .وبالتالى فهى أقرب الى عقود المضاربه منها الى عقود القروض أو الودائع ، فهى تختلف عن الأسهم حيث أنها ليست صكوك ملكية فى رأس مال الشركات المساهمة أوالتوصية بالأسهم وليس لصاحبها حق الإشتراك فى إدارة الشركة والمساهمة فى أرباحها أو خسائرها ،كما تختلف عن السندات بإعتبارها لا تمثل قروضا طويلة الأجل يحق لأصحابها الحصول على عائد ثابت بغض النظر عن ربح أو خسارة نشاط الجهة المصدر ه لتلك السنوات .

ويجدر الاشارة الى أنه بالنسبه لوثائق استثمار الصناديق التى تتخذ شكل شركة مساهمه فانه يتم استرداد ها من خلال البورصة وذلك بالقيمة التى صدرت بها الوثيقة أو بقيمة آخر سعر اقفال لها فى البورصة أيهما أقل ، ولا يجوزللصندوق اصدار وثائق بديله لتلك التى يتم استرداد قيمتها ، أما بالنسبة لوثائق استثمار صناديق البنوك وشركات التأمين فيتم استرداد قيمتها قبل انقضاء مدتها من خلال الصندوق وتتحدد قيمة الاسترداد على أساس نصيب قيمة الوثيقة فى صافى أموال الصندوق فى نهاية يوم العمل الأخير من الأسبوع السابق للإسترداد ٠ ويجوز للصندوق اصدار وثائق بديله للوثائق التى ترد قيمتها وفقا لنظام الصندوق وفى حدود الحد الأقصى المصرح به ٠ وتتحدد المعامله الضريبيه لوثائق الإستثمار حسب مايلى : -

٧/٣/٢/١ العوائد الجاريه لوثائق استثمار الصناديق التى تتخذ شكل شركة مساهمة

تخضع أرباح هذه الوثائق ، كجزء من الأرباح الكلية التى تحققها شركة صندوق الإستثمار ، للضريبه على أرباح شركات الأموال تطبيقا للمادة ١١١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ، فالشركة لن تقوم بتوزيع أرباحها على أصحاب وثائق الاستثمار الا بعد خصم الضريبة المستحقه على أرباحها ، وبالتالى فان مايحصل عليه صاحب الوثيقة انما هو الصافى بعد خصم هذه الضريبه .

وبالرغم من خضوع أرباح هذه الوثائق ، كجزء من الأرباح الكليه للشركة ، للضريبة على أرباح شركات الأموال ، فإنه عند توزيعها على أصحابها تعامل على النحو التالى : ـ

١-اذا كان المستفيد فردا ،لاتخضع أرباح الوثيقة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، تماما كما هو الحال بالنسبة لأرباح الأسهم من الشركات التى تعمل فى مصر ،كما أن الوثائق لم ترد ضمن الأوراق الماليه المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون سالف الذكر والتى تخضع ايرادتها للضريبه المذكوره بواقع ٣٢٪ (ايرادات رؤوس الأموال المنقوله) .

٢-اذا كان المستفيد منشأة فردية أو شركة أشخاص ، تدخل أرباح الوثائق ضمن ايراداته ويتم تلافى الازدواج الضريبى لتطبيق المادة ٢٩ من القانون سالف الذكر التى تقضى بأن يخصم من مجموع الربح الصافى للمنشأة ٩٠٪ من الايرادات الناتجه من أرباح خضعت للضريبه على شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون .

٣-أذا كان المستفيد شركة اموال ، تدخل ارباح الوثائق ضمن ايراداته وتخضع بالتالى للضريبة على أرباح شركات الأموال . ولايمكن تلافى الازدواج الضريبى بتطبيق المادة ١١٨ من القانون سالف الذكر لأن هذه الماده لاتسرى على الإيرادات الناتجه من أرباح خضعت للضريبه على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها كما هو الحال فى الماده ٢٩ من القانون المذكور .

- كما أن هذه الماده تسرى على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنه والداخلة فى ممتلكات الشركة والتى خضعت للضريبة وفقا للبند (أولا) من المادة (١١١) مكرر وأعفيت منها بمقتضى القانون ، ولكن وثائق الاستثمار تمثل قيما

منقولة للشركة ولكن إيرادات هذه القيم لم يسبق أن خضعت للضريبة المنصوص عليها في البند (أولا) من المادة ١١١ مكرر وبالتالى لاينطبق عليها نص المادة ١١٨ ٠

وجدير بالذكر فان الشركه التى تقوم بإنشاء شركة صندوق الاستثمار والتى تتخذ شكل شركة مساهمة أو توصية بالأسهم وتعمل في مجال الأوراق المالية ، فان نصيبها في أرباح شركة صندوق الاستثمار (أرباح أسهم) يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال باعتبارها قد قامت بتأسيس شركة مساهمة أخرى (صندوق الاستثمار) ٠وبشرط أن تكون هذه الشركة الأخرى (صندوق الاستثمار) قد دفعت عن أرباحها الضريبه على أرباح شركات الأموال أو أ عفيت منها وذلك تطبيقا للبند رقم (٣) من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ٠

٢/٢/٣/٧ العوائد الجاريه لوثائق استثمار الصناديق التي تنشئها البنوك وشركات التأمين

صناديق الاستثمار التى تنشئها البنوك وشركات التأمين ليس شخصية قانونية مستقلة وانما هى من مال البنك أوشركة التأمين مفرز يخصص فى مجال استثمار الاوراق المالية .ويعد صاحب الوثيقة فى تلك الحالة شريكا فى نتائج نشاط صندوق يقتسم مع البنك أوشركة التأمين الربح أو الخسارة ومن ثم فان المعاملة الضريبية تكون على النحو التالى :

١- يخضع نصيب البنك أوشركة التأمين على ارباح الصندوق فى كجزء من ايرادته للضريبة على ارباح شركات الاموال .

٢-عدم خضوع نصيب أصحاب وثائق الإستثمار من الأفراد من الأرباح التى حققها الصندوق لأية ضريبة ، أما إذا كان المستفيد من الأشخاص الإعتبارية (شركة أشخاص أو أموال) فإن نصيبه فى أرباح وثائق الإستثمار تدخل ضمن إيراداته الخاضعة للضريبة بحسب الأحوال .

الفصل الثامن

الحوافز والإعفاءات الضريبية

المتعلقـة بـانـدمـــاج الشــــركـــــة

مقـــــدمـــــة

بوجه عام توجـد لإ ندماج الشركات أهداف عديدة أهمها (١) تكوين منشأت ذات قوى مالية كبيرة ودعم المركز المالى لها بالشكل الذى يمكن أن تتولى الأنشطةالتى تتطلب أمولاً كثيرة (٢) الإستفادة من تخفيض تكاليف الانتاج المترتبة على إتباع نظام الإنتاج الكبير الأمر الذى يمكن أن يؤدى إلى تحقيق الشركات لأرباح كثيرة ، (٣) تحقيق التكامل من الأنشطة التى تقوم بها الشركة ، (٤) تحقيق أكبر قدر يمكن المنافسة بين الشركات ، (٥) الإستفادة من الطاقات العاملة فى بعض الشركات ،(٦) الإستفادة من كفاءة وخبر ة الإدارة الموجودة فى بعض المواقع ، (٧) زيادة قدرة الشركة على الحصول على الإئتمان والتسهيلات من المؤسسات المالية،(٨)تجميع الوحدات المتقاربة جغرافياً تحت اشراف واحد لتوفير اشراف أكثر فاعلية .

يهتم هذا الجزء بدراسة طبيعة الإندماج وإجراءاته بالإضافة إلى دراسة الحوافز الضريبية المرتبطة باندماج الشركات،تأسيساً على ماتقدم يتم تقسيم هذا الفصل إلى النقاط الرئيسية التالية : -

١/٨ طبيعة وإجراءات إندماج الشركات وأحكام تقديم الأصول .

٢/٨ الحوافز الضريبية المرتبطة باندماج الشركات (أشخاص وأموال)

٣/٨ بعض المشاكل العملية فى الإعفاءات المرتبطة باندماج الشركات .

١/٨ صيغة وإجراءات الإندماج وأحكام تقديم الأصول.

يعتبر التشريع المنظم لإندماج الشركات فى مصر هو قانون الشركات الصادر بالقانون ١٥٩ لسنة ٨١ ولائحته التنفيذية . يهتم هذا الجزء بدراسة طبيعة وصور الإندماج وإجراءات الإندماج وأحكام تقويم الأصول .

مماسبق تتضح مايلى :-

١/١/٨ طبيعة وصور الإندماج

تقضى المادة ١٣٠ من قانون الشركات السالف الذكر والمادة ٣٣٨ من لائحته التنفيذية انه يجوز بقرار من الوزير المختص بعد موافقة اللجنة المنصوص عليها فى المادة (١٨) من ذلك القانون الترخيص بإندماج واحدة أوتندمج أكثر من شركة منها لتكوين شركة مساهمة مصرية جديدة ، وهذه الشركات هى :

أ) شركات المساهمة

ب) شركات التوصية بالأسهم

ج) شركات ذات المسئولية المحدودة

د) شركات التضامن

هـ) شركات التوصية البسيطة

وذلك سواء كان تلك الشركات مصرية أو أجنبية تزاول نشاطها الرئيسى فى مصر . كما يجوز لأى من تلك الشركات أن تساهم فى شركة مصرية قائمة أوجديدة بقيمة أى فرع أو وكالة أومنشأة مملوكة لها ، ويعتبر الفرع أوالوكالة أوالمنشأة فى هذه الحالة فى حكم الشركات المندمجة .

مما سبق يتضح :-

(١) ان هناك اسلوبين للاندماج :

- اما الاندماج فى شركة مساهمة مصرية قائمة ٠

- او اندماج اكثر من شركة معاً وتكوين شركة مساهمة مصريه جديدة ٠

ومن ذلك يتضح ان الشركات الدامجه او الشركة الناتجه عن الاندماج يجب ان تكون شركة مساهمة مصريه ٠

(٢) يكون الاندماج فى شركة مساهمة قائمة

ومعنى قائمة ان تكون الشركة قد استكملت شخصيتها القانونية ويتم ذلك على النحو التالى : -

- بالقيد فى السجل التجارى ، اذا كانت من الشركات التى تنشأ وفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، وذلك طبقاً للمادة ٢٢ من القانون المذكور ٠
- او بالنشر فى الوقائع المصرية ، اذا كانت من الشركات التى تنشأ وفقاً لنظام استثمار المال العربى والاجنبى الصادر بالقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بالقانون ٣٢ لسنة ١٩٧٧ والمعدل بالقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ وذلك طبقاً للمادة ٣٤٠ من القانون والمادة ٣٨ من لائحته التنفيذية ٠

(٣) يجب فى جميع الاحوال ان تكون الشركة الدامجه او الشركة الناتجه عن الاندماج شركة مساهمة وان تكون مصرية ، اما الشركات المندمجه فلا يشترط ذلك فيجوز ان تكون متخذه اى شكل من الاشكال القانونية للشركات الموضحة من قبل ، كما يجوز ان تكون مصرية او اجنبية تزاول نشاطها فى مصر

(٤) يجوز ان تشترك احدى الشركات فى الاندماج بقيمة اى فرع او وكاله او منشأة مملوكة لها ٠ فى هذه الحالة تظل الشركة مقدمة الفرع او الوكاله او المنشأة قائمة ، وتصبح مساهمة بقيمة ماقدمته من اصول فى الشركات الدامجه او الشركة الناتجه عن الاندماج ٠

(٥) يجوز ان يتم الاندماج حتى ولو كانت الشركة المندمجة فى مرحلة التصفية بشرط موافقة الهيئات المتخصصة فى هذه الشركة على الغاء التصفية ٠

(٦) الاندماج يكون بين شركات اى لايجوز ان يشترك فى الاندماج منشاه فردية ٠

٢/٧/٨ اجراءات الاندماج

١/٢/٧/٨ مشروع عقد الاندماج

تقضى الماده ٢٨٩ من اللائحة التنفيذيه لقانون الشركات بأن يعد مشروع عقد الاندماج مجلس الاداره او المديرين او من له حق الاداره من الشركاء بحسب الاحوال فى كل الشركات الداخله فى الإندماج واوجبت نفس الماده ان يتضمن مشروع العقد ماياتى : -

(أ) دواعى الاندماج وأغراضه والشروط التى يتم بناء عليها ٠

(ب) التاريخ الذى يتخذ اساسا لحساب اصول وخصوم الشركات المندمجه ٠

(ج) التقدير المبدئى لقيمة اصول وخصوم الشركاءفى الشركة الجديدة او فى كل من الشركة او الشركات المندمجه ٠

(د)كيفية تحديد حقوق كل من المساهمين أوالشركاء فى الشركة ا لجديدة أو فى كل من الشركة او الشركات ا لمندمجة والدامجة .

ويرفق بمشروع العقد تقريراً بالأسس التى بناء عليها تم التقدير المبدئى لأصول وخصوم الشركات المندمجه ٠

ويتضح من ذلك ان اعداد مشروع عقد الاندماج يكون من اختصاص مجلس الادارة بالنسبة لشركات المساهمين ، او المديرين بالنسبة لشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدوده ، ومن له حق الادارة من الشركاء بالنسبة لشركات التوصية البسيطه او شركات التضامن ٠

وقد سمى مشروع عقد الاندماج ، لأنه لايعد عقداً يعد الا بعد استكمال اجراءات اعتماده من السلطة المختصه بذلك ، وهى الجمعيعه العامه غير العاديه للمساهمين او جماعة الشركاء كما سيرد فيما بعد ٠

وتجدر الاشاره هنا الى ان اعتماد مشروع عقد الاندماج من السلطة المختصه بذلك تتم فى نهاية اجراءات الاندماج ٠

وقد لاتوافق تلك السلطه على مشروع عقد الاندماج بعد ان يكون مجلس الاداره او من له حق الاداره قد قام بجميع اجراءات الاندماج بما فى ذلك اعادة تقدير اصول وخصوم الشركات الراغبة فى الاندماج والتحقق من صحة ذلك التقدير ، الامر الذى يكون قد حمل كل الشركات أعباء كبيرة ، وذلك بخلاف مايكون قد بذل من جهد وماإستنفذ من وقت ، وتلافياً لذلك قد يكون من الأفضل الحصول مقدماً على موافقة مبدئية علىمشروع عقد الإندماج من السلطة المختصة بإعتمادة قبل المضى فى باقى خطوات إجراءات الإندماج .

وترتيباًعلى أن مجلس الإدارة هو الذى يعد مشروع الإندماج فإنه يتعين مرعاة أحكام المادتين ٩٧،٩٩ من قانون الشركات السالف الذكر وهى : -

- إذا كان أحد أعضاء مجلس الإدارة له مصلحة تتعارض مع مصلحة الشركة فعلية إبلاغ مجلس الإدارة بذلك وأن لايشترك فى التصويت القرار الخاص بالموافقة على مشروع عقد الإندماج وذلك طبقاًللمادة ٩٧ من قانون الشركات .
- أما إذا كان الطرف الثانى فى مشروع عقد الإندماج . أحد مؤسسى الشركة خلال فترة السنوات الخمس التالية لتأسيسها ، أو أحد أعضاء مجلس الإدارة ،فيجب الحصول على ترخيص مسبق من الجمعية العامة للمساهمين ، وذلك تنفيذاً للمادة ٩٩ من قانون الشركات وطبقاً للمادة ٢١٧- أولاً (٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات فإن ذلك الترخيص يصدر من الجمعية العامة العادية للمساهمين .

أما إذا رأى مجلس الإدارة الحصول علىموافقة مبدئية مسبقة على الإندماج من الجمعية العامة غير العادية للمساهمين ، فإنه يجوز لنفس الجمعية أن تعطى الترخيص المشار إلية سابقاً .

٢/٢/١/٨ تقييم أصول وخصوم الشركات المندمجة

طبقاً لاحكام المادة ٢٨٩ من اللائحة التنفيذية لقاتنون الشركات السالفة الذكر فإن من البيانات الواجب تضمينها لمشروع الإندماج، التقدير المبدئى لأصول وخصوم الشركات المندمجة بمراعاة القيمة الفعلية للأصول ، كما انه من مرفقات ذلك المشروع تقرير يأسس ذلك التقدير المبدئى .

أى أنه قبل الإندماج يجب أن يتم إعادة تقدير أصول وخصوم الشركات المندمجة بمراعاة القيمة الفعلية .

وقد يرى البعض أن التقدير يقتصر فقط على الشركات المندمجة دون الشركات الدامجة إستناداً إلى ماجاء بالمادة ٢٨٩ (ج) من اللائحة التنفيذبة لقانون الشركات .

إلا أنه إذا إطلعنا على المادة ٢٩٠ من نفس اللائحة نجد أنها تنص على أن يتم التحقق مما إذا كانت الأصول والخصوم بالشركة الراغبة فى الإندماج قد قدرت فى مشروع عقد الإندماج تقديراً صحيحاً ...ونرى أن كلمة الراغبة فى الإندماج تعنى الشركات الدامجة والمندمجة ومما يؤكد هذا الرأى ماجاء بالمادة ١٣١ من قانون الشركات والتى تقضى

بمراعاة القيمة الفعلية لأصول وخصوم كل من الشركات المندمجة والمندمج فيها عند إصدار الأسهم التى تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجة .

وعلى هذا فإننا نرى أنه عند الإندماج يقتضى إعادة تقيم أصول وخصوم جميع الشركات المشتركة فى الإندماج سواء الدامجة أو المندمجة .

ولكن مامعن القيمة الفعلية للأصول ؟

وهل المقصود بالقيمة الفعلية هى القيمةالقيمة السوقية لتلك الأصول فى تاريخ الإندماج أم أية قيمة اخرى ؟

لقد اختلفت الأراء بالنسبة لقواعدتقييم أصول الشركات الراغبة فى الإندماج ، لذلك فإنه قد يكون من المفيد إعادة قواعد وأسس محاسبية للتقيم يتم الأتفاق عليها بين كل من الهيئة العامة للأستثمار والهيئة العامة سوق المال وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، حتى يتم تقييم جميع المشروعات وفقاً لأسس محاسبية ومالية واحدة .

٣/٢/١/٨ التحقق من صحة التقييم

يتقدم الممثلون القانونيون لكل من الشركات الراغبة فى الإندماج بطلب الى الهيئة العامة لسوق المال لكى تتولى التحقق مما إذا كانت الأصول والخصوم بتلك الشركات قد قدرت فى مشروع عقد الإندماج تقديراً صحيحاً .

ويرفق بالطلب مشروع عقد الاندماج ومرفقاته ، وكذا العقد الابتدائى والنظام الاساسى او عقد التأسيس على حسب الاحوال لكل من الشركات الراغبة فى الاندماج .

ويحال الطلب السلف الذكر الى لجنة تشكل بقرار من الوزير ، بالهيئة العامة لسوق المال برئاسة مستشار باحدى الهيئات القضائية وعضوية اثنين على الاقل او اربعة على الاكثر من الخبراء فى التخصصات الاقتصادية والمحاسبه والقانونية والفنيه بحسب طبيعة الشركات المندمجه .

٨ /٤/٢/١ تقرير مراقبى الحسابات على مشروع العقد

بعد ان تنتهى اللجنه المشكله من الهيئه العامه لسوق المال من التحقق من صحة تقدير اصول وخصومات الشركات الراغبه فى الاندماج ، على مجلس الادارة او المديرين او من له حق الاداره من الشركاء بحسب الاحوال ، فى كل من الشركات الراغبه فى

الاندماج ان يحيل الى مراقب حسابات الشركة (فى حالة وجوده) مشروع عقد الاندماج وملحقاته والتقدير الذى اجرته اللجنه المشكله بالهيئه العامه لسوق المال للتحقق من صحة تقدير اصول وخصومات الشركات المندمجه ، وذلك قبل عرض مشروع عقد الاندماج على الجمعية العامه غير العاديه للمساهمين او جماعة الشركاء بستين يوماً على الاقل .

ويعد المراقب المختص تقريراً عن اسلوب الاندماج يتضمن على الاخص تقديره للمقابل الذى تحصل عليه الشركة المندمجة .

ويجب ان يكون تقرير مراقب الحسابات معداً ومودعاً بمركز كل شركة قبل الاجتماع المقرر للنظر فى موضوع عقد الاندماج بخمسة عشر يوما على الاقل ويجوز لكل مساهم او شريك الحصول على نسخه منه .

كما ان التقرير المذكور يعد ويودع بمقر الشركة ولكل مساهم او شريك الحق فى الحصول على نسخه منه ، ومعنى هذا انه ليس هناك الزام بارسال ذلك التقرير مرفق الدعوة للاجتماع الذى سينظر فى الموافقه على مشروع عقد الاندماج ، بل تسلم نسخه منه الى المساهم او الشريك الذى يطلب ذلك .

<u>٥/٢/١/٨ الاختصاص بالموافقه على عقد الاندماج</u>

طبقاً للماده ١٣٥ من قانون الشكات والماده ٢٩٢ من لائحته التنفيذيه يختص بالموافقه على عقد الاندماج الجمعيات العامه غير العاديه بشركات المساهمه وشكات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه ، وذلك بالاغلبيه اللازمة لتعديل نظام الشركة او عقدتأسيسها بحسب الاحوال .

كما يختص بالموافقه على عقد الاندماج فى شركات التضامن وشكات التوصية البسيطه جماعة الشركاء الذين يملكون أغلبية رأس المال مالم يشترط عقد الشركة اغلبيةتزيد على ذلك ويتعين ان تتم موافقة الجمعيات العامه غير العاديه او جماعة الشركاء فى جميع الشركات الدامجه والمندمجه الاطلاع على احكام قانون الشركات ولائحته التنفيذيه لمعرفة الأغلبية اللازمة لاصدار قرار الموافقه على مشروع عقد الاندماج يتبين مايلى :-

شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم

تقتضى المادتين ٦٨(ج) ، ٧٠ (ج) من القانون والمادتين ٢٢٧ و ٢٢٩ من لائحته التنفيذيه انه يشترط لصحة قرار الجمعيه العامه غير العاديه بالموفقه على الاندماج ان يصدر باغلبية ثلاثة ارباع الاسهم الممثله فى الاجتماع ٠

شركات ذات المسئولية المحدوده .

وطبقاً للماده ١٢٧ من قانون الشركات فان اقرار الموافقه على اندماج الشركات ذات المسئولية المحدوده يصدر بموافقة الاغلبية العدديه للشركاء الحائزة لثلاثة ارباح رأس المال . اى يلزم موافقة اغلبية عدديه وأغلبية رأس المال ٠

شركات الاشخاص

اما بالنسبة لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطه ، فطبقا للماده ١٣٥ من قانون الشركات السالفة الذكر فان الاندماج يصدر من جماعة الشركاء الذين يملكون اغلبية رأس المال، وقد اضافت الماده ٢٩٢ من اللائحة التنفيذيه لقانون الشركات " ما لم يشترط عقد الشركة اغلبيه تزيد على ذلك "

ومن الملاحظ ان الغالبية العظمى ان لم تكن جميع عقود شركات التضامن وشركات التوصيه البسيطه لاتتضمن احكاماً للاندماج ، فهل معنى هذا ان القرار يصدر بموافقة جماعة الشركاء الذين يملكون اغلبية رأس المال طبقاً للمادة ١٣٥ من قانون الشركات السالف الذكر ماذا ؟

لقد سبق الايضاح بانه عنداستعراض صور الاندماج ، ان الاندماج يكون فى شركة مساهمة جديدة ، ومعنى ذلك ان شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة لن تكون شركة دامجه بلا فى جميع الاحوال ستكون شركة مندمجة وسيترتب على الاندماج انقضاء الشركة المندمجه ٠

لذا تجدر الأشارة إلى أنه فى حالة شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة إذالم يتضمن عقد تأسيس الشركة أحكاماً خاصة للإندماج فإنه فى هذه الحالة يصدر قرار الموافقة

على الإندماج بموافقة الأغلبية اللازمة لإنهاء عقد الشركة قبل موعدها . هذا بالنسبة للشركات التى ستندمج بالكامل .

أما إذا كانت الشركة ستقوم بإندماج فرع أو وكالة أو منشأة مملوكة لها ولن يترتب على الإندماج إنقضاء الشركة، ففى هذه الحالة يكون بموافقة جماعة الشركاء الذين يملكون اغلبية رأس المال - أى أكثر من النصف - مالم يشترط عقد الشركة أغلبية تذيد على ذلك .

وفى جميع الأحوال إذا كان سيترتب على الإندماج زيادة التزامات المساهمين أو الشركاء فى إحدى الشركات الداخلة فى الإندماج ففى هذه الحالة يشترط لصحة قرار الموافقة على عقد الإندماج بإجماع المساهمين أو الشركاء الذين يذيد الإندماج من إلتزاماتهم .

<u>٦/٢/١/٨ استصدار القرار الوزارى المرخص بالإندماج</u>

بعد موافقة الجمعية العامة غير العادية أوجماعة الشركاء بحسب الأحوال فى جميع الشركات الداخلة فى الإندماج تتبع الخطوات الآتية : -

<u>إذا كان الإندماج فى شركة مساهمة قائمة ،</u> فتقرر الجمعية العامة غير العادية الموافقة على تعديل النظام الأساسى للشركة بالإثار المترتبة على الإندماج مثل زيادة رأس المال بالإسهم التى ستصدر لأصحاب الشركات المندمجة . ثم التقدم بطلب إلى مصلحة الشركات والتى تتولى العرض على اللجنة المشكلة طبقاًللمادة (١٨) من القانون ١٥٩لسنة٨١ واستصدار القرار الوزارى المرخص بالإندماج .

ويتم شهر القرار الوزارى فى السجل التجارى والتأشير بالتعديلات التى أدخلت على النظام الأساسى للشركة الدامجة .

- اما إذا كان سينتج عن الإندماج إنشاء شركة جديدة ، فتتخذ الإجراءات القانونية اللازمة لتأسيس شركة جديدة وإجراءات الشهر فى السجل التجارى بالنسبة للشركة المندمجة حسب ماسبق بيانه .

٧/٢/١/٨ سداد رأس المال قبل الإندماج

لم تتضمن الأحكام المنظمة للإندماج ،فى قانون الشركات أو لائحته التنفيذية، شرطاًيقضى بسداد رأس مال الشركات الراغبة فى الإندماج قبل إستكمال إجراءاته .

إلا أنه يتضح من المادتين ١٣١، ١٣٣ من القانون المذكور أن الشركات الدامجة تصدر للشركات المندمجة اسهماً مقابل أصول تلك الشركات .

وهذا يعنى أنه فى حالة الإندماج فى شركة مساهمة قائمة، فإنه من الضرورى زيادة رأس مال الشركة الدامجة بقية الأسهم التى ستعطى لأصحاب الشركات المندمجة ، وطبقاً لأحكام المادة ١٣٣ من قانون الشركات فإنه يشترط تمام سداد رأس مال الشركة المصدر قبل الزيادة بالكامل .

لذا تجدر الأشارة إلى أنه فى حالة الإندماج فى شركة مساهمة مصرية قائمة يشترط سداد رأس المال المصدر لتلك الشركة قبل صدور قرار زيادة رأس مالها بقيمة الأسهم التى ستصدر مقابل أصول الشركات المندمجة ، وأن هذا الشرط يسرى على الشركات المندمجة .

٨/٢/١/٨ تداول الأسهم الناتجة عن الإندماج .

تقضى المادة ١٣٣ من قانون الشركات بأنه يجوز تداول أسهم الشركات الناتجة عن الإندماج أو الأسهم التى تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجة بمجرد إصدارها ، وتنفيذاً لهذا الحكم ، فإنه لايسرى على تلك الأسهم قيود تداول الأسهم الواردة فى المادة ٤٥ من قانون الشركات والتىتقضى بعدم جواز تداول الأسهم التى تعطى مقابل الحصص العينية ، والأسهم التىيكتتب فيها مؤسسوا الشركة قبل نشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وسائر الوثائق الملحقة بها عن سنتين ماليتين كا ملتين لاتقل كل منهما عن إثنى عشر شهراً من تاريخ تأسيس الشركة .

إلا ان من الإطلاع على قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ تبين مايلى : -

- تقضى المادة (٢٠) من ذلك القانون بأنه لاتسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول وخصوم المنشأة رأسمال شركة مساهمة أوعند اندماجها فى شركة مساهمة ، وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصه العينيه او صاحب

المنشأة او الشركاء بحسب الاحوال فى الاسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات اخرى.

- وتقضى المادة ١٢٠ -٣ من نفس القانون بأن يعفى من الضريبة على شركات الاموال الارباح الناتجة من اندماج شركة مساهمة او شركة توصية بالاسهم او شركة ذات مسئولية محدودة في شركة اخرى .

تأسيسا على ذلك يتضح مايلى : -

١- يجوز تداول الاسهم الناتجة عن الاندماج او الاسهم التى تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجه بمجرد اصدارها .

٢- اذا نتج عن اعادة تقييم اصول وخصوم الشركة المندمجه ارباحاً فان هذه الارباح تعفى من الضرائب سواء اكانت الشركة المندمجه شركة اموال ام شركة اشخاص .

٣- اذا كانت الشركة المندمجة شركة تضامن او توصية بسيطه ، ولم ينتج عن اعادة التقييم ارباحاً ، ولم تتمتع بالاعفاء الضريبى الموضح فى البند السابق فان الاسهم التى تعطى فى مقابل الاندماج يجوز تداولها دون اى قيد .

اما اذا نتج عن اعادة التقيم ارباحاً وتمتعت بالاعفاء الضريبى السالف الذكر ، ورغب احد المساهمين فى بيع تلك الاسهم قبل مرور خمس سنوات على تاريخ الاندماج ، فيمكنه البيع الا انه يفقد التمتع بالاعفاء الضريبى .

٤- اذا كانت الشركة المندمجه شركة مساهمة او شركة توصية بالاسهم او ذات مسئولية محدودة فان مايحصل عليه المساهمون او الشركاء من اسهم نتيجة الاندماج يجوز لهم التصرف فيها بمجرد اصدارها وذلك سواء كانت نتيجة اعادة التقييم تحقيق ارباح تمتعت بالاعفاء الضريبى او عدم تحقيق ارباح .

٢/٨ الحوافز والاعفاءات الضريبية المرتبطه باندماج الشركات

عادة مايتم التعبير عن اندماج الشركة محاسبياً بالنسبة للشركة المندمجه بتصفيتها ونقل اصولها وخصومها كلها او بعضها الى ا لشركة الدامجه او ا لشركة ا لجديدة فى مقابل اسهم عينيه يحصل عليها مساهموا الشركة او الشركات المندمجه والتى تمثل فى نفس الوقت جزء من مال الشركة الدامجه بحيث تمثل تلك الاسهم العينيه صافى الاصول التى انتقلت الى

الشركة الدامجه او ا لشركة الجديدة بعد تعديل قيمتها حسب القيم الجارية لأى اتفاقيات بين الشركات المندمجة والدامجه او فيما بين الشركات الدامجة عند تكوين شركات جديدة

وقد يتم اندماج شركة اشخاص فى شركة اشخاص اخرى من جهة وقد يتم اندماج شركة اشخاص فى شركة اموال من جهة ثانيه ومن جهة ثالثة قد تندمج شركة اموال فى شركة اموال اخرى ، أياً كانت الصورة المرتبطة بالاندماج عادة مايتولد من اعادة تقييم الاصول والخصوم الدفتريه للشركة المندمجه ارباحاً او خسائر رأسماليه ، وتختلف المعامله الضريبية والشركات الدامجة لتلك الارباح اوالخسائر الراسنماليه تبعاً للحالات المختلفه للاندماج وفقاً للشركات المندمجه والشركات الدامجه وعليه ابراز تلك المعامله الضريبيه للصورة المختلفة للاندماج على النحو التالى : -

٨/٢/١ الاندماج فيما بين المنشآت الفرديه او شركات الاشخاص بعضها البعض

كما سبق القول يتم محاسبياً تصفية الشركة ا لمندمجه ، وتوزيع نتيجة صافى الاصول الدفتريه او بعد التعديل فيما بين الشركات بنسبة توزيع الارباح والخسائر المنصوص عليها فى عقد الشركة ، ويتم اخضاع نصيب كل شريك من الارباح الراسماليه للضريبة على الارباح التجاريه الصناعيه تطبيقا لاحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اى انه ليست هناك اى حوافز ضريبية مرتبطه بالارباح الراسماليه الناتجه عن اعادة تقدير اصول وخصوم شركة الاشخاص نتيجة اندماجها فى شركة اشخاص جديدة ومفاد- ان ا لقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد صدر فى شأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ، وحدد فى الماده (١) منه عدم سريان احكامه الا على هذه الشركات ، الا انه عندما تكلم عن اندماج الشركات فى الباب الثالث منه ،حدد فى المادة ١٣٠ الشركات التى يجوز اندماجها بشركات المساهمة وشركات التوصية بنوعيها (البسيطه والاسهم) والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن وان كان قد اشترط للخضوع لاحكامه ضرورة ان يتم الاندماج فى شركات مساهمة مصرية مع هذه الشركات وتكوين شركة مساهمة مصرية جديدة .

٢/٢/٨ اندماج منشأة فرديه او شركة اشخاص او اكثر فى شركة اموال

تنص الفقرة الثالثة من الماده (٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ : -

" لاتسرى الضريبة على الارباح الراسماليه ٠٠٠٠ على الارباح الناتجه من اعادة تقييم اصول المنشأة الفرديه او شركات الاشخاص عند تقديمها لحصه عينيه نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهمة او عند ا ندماجها فى شركة مساهمة وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصه العينيه او صاحب المنشأه او الشركاء بحسب الاحوال فى الاسهم المقابله لانصبتهم مدة خمس سنوات "

مفاد نص تلك الفقرة ان هناك حوافز ضريبية اعطاها المشرع الضريبى لاصحاب المنشآت الفردية أو ا لشركاء فى شركات الاشخاص تتمثل فى اعفاء تقييم المنشأة الفرديه او شركات الاشخاص من الضرائب على الارباح الراسماليه عند اندماجها فى شركة مساهمة ٠

من هنا تتضح وجود عدة شروط لاعفاء ارباح تقييم صاحب اصول (اصول - خصوم) المنشآت الفردية او شركات الاشخاص من الضريبة بمناسبة اندماجها هى : -

١-ان تكون الشركة الدامجه شركة مساهمه ، بمعنى لو ان الشركة الدامجه كانت شركة ذات مسئولية محدودة او شركة توصيه بالاسهم فلن يتم الحصول على الاعفاءات الضريبية المقرره بأن الاندماج ٠

٢-ان يحتفظ صاحب المنشأه الفرديه او الشريك بشركة الاشخاص - مالك الحصة العينيه المقابلة لقيمة نصيبه فى راس المال ترتيباًعلى ذلك : -

١- تنقضى الشركة المندمجه ايا كان نوعها او شكلها القانونى اعتباراً من تاريخ الاندماج وترتيبا على ذلك تفرض الضريبة على الارباح التجاريه والصناعية او الضرليبه على شلركات الامـوال بحسب الاحوال على الارباح الفعليه الناتجه عن الاستغلال التى حققتها الشركة المندمجه حتى تاريخ الاندماج ٠

٢- على الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثـون يوماً من تاريخ الإندماج ،ى والألتزام بالضريبة المستحقة على أرباح الأستغلال عن سنة كاملة .

وعليه أن يتقدم باقرار مبيناًبه نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ الإندماج ومرفقاًبه المستندات والبيانات الازمة لتصفية الضريبة .

وإذا توفى الممول خلال مدة الثلاثين يوماًالمحددة لقيامه بالاخطار عن الإندماج يلتزم ورثته بالإخطار خلا لتسعين يوماً من هذا العقد .

٣-على الشركة الدامجة أولشركة الجديدة التى نشأت نتيجة للإندماج اخطار مأمرية الضرائب المختصة بالإندماج خلال ثلاثين يومأمن تاريخ حصوله فى رأس مال الشركة المساهمة خلال خمس سنوات . بعبارة أخرى إذا ماقام صاحب الحصة العينية بالتصرف فى أسهمه العينية قبل مرور تلك السنوات الخمسة يكون من شأنه خضوع نصيبه من الأرباح الرأسمالية المتولدة بمناسبة الإندماج للضريبة . أى أن الحافز الضريبى هنا هو الإعفاء من الضريبة على الربح الرأسمالى مقيد بشرط أساسى هو عدم التصرف فى الأسهم العينية المقابلة لنصيبة فى صافى لأصول الشركة المندمجة لمدة خمس سنوات .

٣/٢/٨ إندماج شركات الأموال فيما بينها

ينص البند الثانى من المادة (١٢٠) من القانون ١٥٧لسنة١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على إعفاء الأرباح الناتجة من إندماج الشركة فى أى شركة أخرى طبقاً للأوضاع المنصوص عليها فى القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن الإندماج فى شركات المساهمة

الأصل فى الخضوع للضريبة على ارباح شركات الأموال فى صافى الربح الناتج من جميع العمليات على اختلاف انوعها طبقاًلنص المادة (١١٤) من القانون والمادة ١١٧ من القانون ، إلا أن المشروع الضريبى راى استثناء ارباح الإندماج فى شكات المساهمة الناتجة من إندماج الشركة فى شركة أخرى وفقاًللشروط المنصوص عليها فى القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال .

وتجدر الأشارة إلى أن المادة ١٣٠ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ تنص على جواز إندماج شركات المساهمة أوالتوصية بالأسهم أوذات المسئولية المحدودة فى شركة مساهمة مصرية أومع بعضها لتكوين شركة مساهمة مصرية .

تأسيساًعلى ماتقدم يتضح أنه حتى يتم الإحتفاظ بالحوافز الضريبية المرتبطة باندماج شركات الأموال فى شركة مساهمة اللامرتبطة بإعفاء ارباح إعادةو التقدير بمناسبة الإندماج يتعين مراعاة مايلى : -

١- أن تكون الشركة الدامجة شركة مساهمة .

٢-ليست هناك ضرورة لإحتفاظ مساهمى الشركة المندمجة بالأسهم اتلعينية التىيحصلون عليها من الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة لمدة معينة ، كما هو الحال فى صاحب المنشأة الفردية أو الشريك فى شركة الأشخاص طبقاًللمادة (١٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث اكن يتعين اختفاظ مقدمى الحصة بالأسهم العينية المقابلة لها فى حالة الإندماج فى شركات مساهمة لمدة خمسة سنوات .

٣-بعبارة أخرى يمكن تداول الأسهم العينية فى تلك الحالة مباشرة دون أن يؤثر ذلك على الإعفاء الضريبى .

٤/٢/٨ المعاملةالضريبية للشركة الدامجة أو الشركة الجديدة الناتجة عن الإندماج

سبق الاشارة إلى أن الإندماج بين الشركات قد يكون بطريق الضم حيث تندمج شركة أو أكثر فى شركة أخرى قائمة بما يترتب عليه إنقضاء جميع الشركات المندمجة نهائياً وتظل الشركة الدامجة هى القائمة وحدها والمتمتعة بالشخصية القانونية ، كما أن الإندماج قد يكون بطريق المزج حيث تمزج جميع الشركات المندمجة فى شركة واحدة جديدة برأس مالا جميع الشركات المندمجة ، وفيه تنقضى جميع الشركات المندمجة وتنشأ شركة واحدة جديدة لها شخصية قانونية جديدة .

ولاشك أن الأحكام الخاصة بالمعاملة الضريبية للشركة الدامجة عن المعاملة الضريبية للشركة الجديدة الناشئة عن الإندماج ، حيث تمثل الحالة الثانية حالة شركة جديدة منشأة، ورغم أنها قد نشأت برأس مال جميع الشركات المندمجة التى إنقضت قانوناً بالإندماج ، وانه تم طبقاً للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ اعادة تقييم أصولها قبل الإندماج ، إلا أن ذلك لايخرجها عند معاملتهاضريبياً عن كونها فى نظر التشريع الضريبى شركة جديدة، يجب عليها أن تلتزم به جميع الشركات الجديدة من التزمات قانون الضرائب على الدخل ، كما أنها بإعتبارها شركة مساهمة مصرية طبقاً للقانون ، فستخضع لأحكام الضريبة على شركات

الأموال التى تتضمنها الكتاب الثاى من قانون الضرائب على الدخل ، بل ان اللائحة التنفيذية لقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد اشترطت فى إجراءلت الإندماج فى هذه الحالة ، أى حالة - ماإذا كان ينتج عن الإندماج انشاء شركة مساهمة جديدة ، وجوب اتباع اجراءات التأسيس ، إلى جانب اجراءات الإندماج التى وردت فى القانون ولائحته التنفيذية .

وترتيباً على ذلك فإن هذه الشركة الجديدة لن تستفيد من الناحية العملية بالإعفاء من الضرائب الواردة بالمادة ١٣٤ من قانون شركات المساهمة ، رغم أنه قد تتضمن صراحة إعفاء الشركات المندمج فيها (الدامجة) أواشركة الناتجة (الجديدة) من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسب الإندماج المشار إليه ، وذلك لأن هذا الإعفاء قد إستفادت به جميع الشركات المندمجة (بعد إعادة تقييم أصولها) فى تاريخ ا٪لإندماج ، وبالتالى فإن رؤوس أموال هذه الشركات بعد إعادة تقييمها واستفادتها بالإعفاء قد كونت فى مجموعها رأس مال الشركة الجديدة ، التىستبدأ ممارستها لنشاطها إعتباراًمن تاريخ الإندماج ، وعلى ذلك يتعين معاملتها ضريبيًا معاملة جميع ا لشركات اغلجديدة إعتباراًمن هذا التاريخ .

أما بالنسبة للشركة الدامجة فإنها وإن كانت ستعامل ضريبياً وفقاًلقانون الضرائب على الدخل باعتبارها شركة مساهمة مصرية تخضع لاحكام الضريبة على شركات الأموال التى تضمنها الكتاب الثانى من القانون ، إلا أنها تختلف فى معاملتها ضريبياً عن الشركة الجديدة الناشئة عنالإندماج فى أوجه متعددة من أهمها :

١- الشركة الدامجة هى شركة قائمة فعلاً ولبست شركة جديدة وهىمازالت محتفظة بشخصيتها القانونية رغم إندماج الشركات المندمج فيها ، وبالتالى فهى تخضع فعلاً لقانون الضرائب على الدخل عند الإندماج ، وتلتزم بجميع الإلتزمات التى وردت به وتحاسب على هذا الأساس ، وكل ما هنا لك أن الإندماج تترتب علية زيادة رأس مالها نتيجة ضم رؤس أموال الشركات المندمجة بعد إعادة تقييمها فيها ، وكذلك إعادة تقييم أصول هذه الشركات الدامجة وإن ذلك يجب أن يراعى عند مجاسبتها ضريبياً إذا كانت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد تحدثت فى معظم أحكامها فيما يتعل بالإندماج عن إعادة تقييم أصول الشركات المندمجة ، فليس معنى ذلك

الاقتصار على إعادة تقييم اصول الشركات المندمجة فقط دون اجراء نفس الشئ بالنسبة للشركة الدامجه ، ذلك لأن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ - عندما تحدث عن اعادة تقييم الاصول فى حالة الاندماج كان يستخدم دائماً عبارة " الشركات الراغبة فى الاندماج " وهو تعبير تدخل فيه كل من الشركات المندمجه والشركات الدامجه ، اضافة الى ان مقتضيات العداله تقضى اعادة تقييم اصول الشركات الدامجه اسوة بالشركات المندمجه لتكون فى مركز قانونى متساو معها فى تاريخ الاندماج ، اضافة الى ان الماده ١٣١ من القانون قد نصت صراحة على انه "يراعى عند اصدار الاسهم التى تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجة القيمة الفعليه لاصول كلا من الشركات المندمجه والمندمج فيها هذه الشركة الدامجة ، وان ذلك يجب ان يراعى عند محاسبتها ضريبياً •

٢- تستفيد الشركة الدامجه ، اسوة بالشركاات المندمجه من الضرائب الوارد بالمادة ١٣٤ من قانون شركات المساهمة والمادة ١٢٠ بند (٢) من قانون الضرائب على الدخل بالنسبه الى ارباحها الناتجه عن عملية اعادة تقييم اصولها والمترتبه على عملية الادماج.

٣/٨ بعض المشاكل العمليه فى الحوافز الضريبية المرتبطه باندماج الشركات

١/٣/٨ بفرض ان هناك شركتان مساهمتان صناعيتان ترغبان فى الاندماج مع بعضهما •

الشركة الاولى : التى سيتم الاندماج فيها راسمالها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مصرى تتمتع باعفاء ضريبى تطبيقاً لنص الماده ١٢٠ فقرة (٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ •

الشركة الثانية : والتى ستندمج فى الشركة الاولى - والتى ستنتهى شخصيتها الاعتبارية بعد الاندماج - راسمالها ١٢٠٠٠٠٠ كانت معفاه من الضريبة طبقاً للماده ١٢٠ فقره (٨) من القانون وانتهت فترة اعفاءها وهى خاضعه حالياً ٠٠ ونظراً لتحقيقها خسائر فقد توقفت عن النشاط اعتباراً من ١٩٩٥/١/١ •

والمشكلة المثاره هنا هو ما اذا كانت عملية الاندماج سيترتب عليها اى آثار على ما تتمتع به الشركة الاولى وهى المندمج فيها من الاعفاء الضريبى ، وهل ستظل تتمتع بذلك الاعفاء بعد عملية الاندماج .

ورد فى البند (٨) من الماده ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مايلى :

١-..

٢-ارباح الشركات الصناعية التى تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملاً فأكثر .

ويسرى اعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنه ماليه تاليه لبداية الانتاج .

ويشترط للتمتع بالاعفاء ان يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات امينه تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمه من حسث الشكل وفقاً للاصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

هذا وتقضى المادة ١٣٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن تعفى الشركات المندمجة ومساهموها ، كما تعفى الشركة المندمح فيها أو الشركة الناتجة ، من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسب ا لإندماج .

كما تنص المادة ١٣٢ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن تعتبر الشركة المندمج فيها الشركة الناتجة عن الإندماج خلفاً للشركات المندمجة ، وتحل محلها حلولاً قانونية فيما لها وما علينا ، وذلك فى حدود ما يتفق عليه فى عقد الإخلال بحقوق الدائنين . وعلى فإن عملية الإندماج سيترتب ع ليها الأثار التالية بالنسبة للشركة الأولى أو الشركة الدامجة .

١- بالنسبة للإلتزامات (ديون - ضرائب) التى على الشركة المندمجة :-

يترتب على إدماج الشركات بالصورة المبينة ، انقضاء الشركة المندمجة وفناء شخصيتها الإعتبارية فى الشخصية الإعتبارية للشركة الداجمة التى تبتلعها ، مما يؤدى الى انتقال حقوق والتزامات الشركة المندمجة (الشركة الثانية) الى الشركة الدامجة (الشركة الأولى) التى تصبح مسئولة عن جميع هذه الإلتزامات ، كما تكتسب تلك الحقوق ، فتحل الشركة الدامجة حلولاً قانونية محل الشركة المندمجة فيما لها وما عليها، ويترتب على ذلك أن الشركة الدامجة هى وحدها التى تختصم فى حقوق والتزمات الشركة المندمجة ، وذلك طبقا لما تقضى به المادة (١٣٢) من ا لقانون .

وقد قضت محكمة النقض فى ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٧٩ بأن يترتب على ادماج الشركات حلول الشركة الدامجة محل الشركة المندمجة فيما لها من حقوق وما عليها من التزامات وخلافتها لها خلافة عامة .

٢-بالنسبة لمدى استكما ل الشركة الدامجة بالإعفاء الضريبى المتمتعة به ، تستكمل الشركة الاندامجة بعد الإندماج فترة الإعفاء الخمسي وفقا لحكم البند (٨) من المادة ١٢٠ الشركة الأولى ، فإذا كانت استكملت الإعفاء الخمسي المقرر لها بالشروط والأوضاع المقررة فى البند (٨) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - قبل الأندماج- فإن اندماجها فى الشركة الأولى - وهى لها شخصيتها الإعتبارية المستقلة ولم تفقدها باندماج الشركة الثانية فيها - لا يمنع من استكمال الشركة الأولى (الدامجة) للإ عفاء الخمسى - إن لم تكن هذه الشركة الأولى قد استكملته لقبل الإندماج - وذلك بالشروط والأوضاع المنصوص عليها فى البند (٨) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

<u>٢/٣/٨ مدى خضوع الارباح الناتجه عن اعادة تقييم الحصه العينيه التي تساهم بها شركة مساهمة في زيادة راس مال شركة مساهمة اخرى للضريبه على ارباح شركات الاموال</u>

<u>١/٢/٣/٨ تقضي الماده ١١٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والوارده في الكتاب الثاني (الضريبه على ارباح شركات الاموال) من هذا القانون بالآتي</u>

" تسرى الضريبة على الارباح الناتجه من بيع اى اصل من الاصول الراسماليه للشركة وكذا الارباح المحققه من التعويضات نتيجة الهلاك او الاستيلاء على اصل من هذه الاصول سواء اثناء قيام الشركة او عند انقضاؤها " .

واذا ماتم استخدام ثمن بيع هذه الاصول او التعويضات المدفوعه عن هلاكها او الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء اصول راسماليه جديدة ، تحل محل الاصول المبيعه او الهالكه او المستولى عليها ، وتؤدى الى زيادة الانتاج وتحسينه خلال نفس السنه التى تم فيها البيع او الحصول على التعويض او خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنه ، تستنزل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقه على الممول عن السنه او السنوات الماليه التاليه

لبيع او للاستبدال كل ذلك بشرط امساك دفاتر منظمه على النحو المحدد فى هذا القانون ودون الاخلال باية مزايا اخرى منصوص عيها فيه .

ولما كان الاسهام بحصه عينيه فى زيادة رأس المال ، لابد وان يصحبه اعادة تقيم الحصه العينيه ، كأننا لابد ان يتم تنحيه جانب نص الفقرة الثالثه من الماده (٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار اليه والتى تقضى بعدم سريان الضريبه الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين بالنسبه لايرادات النشاط التجارى والصناعى على الارباح الناتجه من اعادة تقييم اصول المنشأة الفرديه او شركة الاشخاص عند تقديمها كحصه عينيه نظير الاسهام فى راس مال شركة مساهمة او عند اندماجها فى شركة مساهمة وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينيه او صاحب المنشأة او الشركاء بحسب الاحوال فى الاسهم المقابله لانصبتهم مدة خمس سنوات .

٢/٢/٣/٨ مدى اعتبار المساهمه بحصه عينيه حالة من حالات الاندماج فى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١

تقضى المادة (١٣٠) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصادر قانون شركات المساهمه وشركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدودة بالآتى :

" يجوز بقرار من الوزير المختص - وزير الاقتصاد والتجارة الخارجيه - بعد موافقة اللجنه المنصوص عليها فى الماده (١٨) الترخيص لشركات المساهمه وشركات التوصيه بنوعيها والشركات ذات المسئوليه المحدودة وشركات التضامن سواء كانت مصريه او اجنبيه تزاول نشاطها الرئيسى فى مصر ، بالاندماج فى شركات مساهمه مصريه او مع هذه الشركات وتكوين شركه مصرية جديدة وتعتبر فى حكم الشركات المندمجه فى تطبيق احكام هذا القانون فروع ووكالات ومنشآت الشركات .

وتحدد اللائحة التنفيذيه كيفية تقديم اصول الشركات الراغبة فى الاندماج والاجراءات واوضاع وشرط الاندماج .

وقد بينت اللائحة التنفيذيه للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فى المادة (٢٨٨) منها صور الاندماج ، فى الآتى :

يجوز ان تندمج واحدة او اكثر من الشركات المبينه فيما يلى فى شركات مساهمه مصريه قائمه ، او ا ن تندمج اكثر من شركة منها لتكوين شركة مساهمة مصريه جديدة .

(أ) شركات المساهمه ٠

(ب) شركات التوصيه بالأسهم ٠

(ج) الشركات ذات المسئوليه المحدودة٠

(د) شركات التضامن ٠

(هـ) شركات التوصيه البسيطه ٠

كما يجوز لأى من هذه الشركات - سواء كانت مصريه او اجنبيه - ان تساهم فى شركة مساهمة مصرية قائمة او جديدة بقيمة اى فرع او وكاله او منشأة مملوكة لها ، ويعتبر الفرع او الوكاله او المنشأة فى حكم الشركات المندمجه فيما يتعلق بتطبيق احكام الاندماج ٠

ويجوز ان يتم الاندماج ، حتى لو كانت الشركة المندمجة فى مرحلة التصفية بشرط موافقة الهيئات المختصه فى هذه الشركه على الغاء التصفيه اما المواد من (٢٨٩) الى (٢٩٨) من اللائحة التنفيذيه للقانون فقد بينت كيفية تقويم اصول الشركات الراغبة فى الاندماج واجراءات واوضاع وشروط الاندماج ٠ تنفيذا لنصوص مواد القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨ بشأن الاندماج وهى المواد (١٣٠) الى (١٣٥) ٠

٢-اعتبار فروع ووكالات ومنشآت الشركات فى حكم الشركات المندمجه وفقا لقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :-

" نص المشروع فى الماده (١٣٠)منه على ان تعتبر فى حكم الشركات المندمجه فى تطبيق احكام هذا القانون فروع ووكالات ومنشآت الشركات،واكدت ذلك المبدأ (٢٨٨ /٢) من اللائحة التنفيذيه ٠

وهذا النص يثير عدة تساؤلات لعل أهمها أنه جاء عاماً وليس قاصراً على فروع أووكالات ومنشأت الشركات الأجنبية ، حيث لايفهم من عموم النص أنه قاصر على فروع ووكالات الشركات الأجنبية دون الوطنية .

ويؤدى ذلك إلى نتائج غير منطقية وتخالف حكم القانون حيث لايعتبر الفرع أوالوكالة أوالمشأة للشركة متمعاً بالشخصية المعنوية وبالتالى لايعد الأنضمام إلى شركة قائمة إندماجاً فى حكم القانون رقم ١٥٩ لسنة١٩٨١ حيث لايرد الإندماج إلاعلى شركات متمعة بالشخصية المعنوية .وإزاء عموم هذه النصوص (١٣٠من القانون وم ٢٨٨ / ٢ من اللائحة) فإنه

لامناص من إعتبار انضمام فرع أو وكالة أومشأة تابعة لشركة قائمة إندماجاً فى خصوص تطبيق أحكام الإندماج المنصوص عليها فى قانون الشركات ، وربما قصد المشرع من ذلك تشجيع الإندماج . ويبدو أن المشرع لاحظ هذا اللبس فقرر صراحة أن هذه الفروع والوكالات أوالمنشأت التابع للشركات " تعتبر فى حكم الشركات المندمجة فيما يتعلق بتطبيق أحكام الإندماج " فكلمة فى حكم الشركات المدمجة تشير على أنها أصلاً لاتعد شركة ولذلك تضمن القانون نصاً خاصاً ويترتب على ذلك ان الشركة الأصلية سواء كانت وطنية أوأجنبية التى يجمعها الفرع أو الوكالة أو المنشأة تظل قائمة كما هى ولاأثر لإنضمام الفرع بقيمته إلى شركة مساهمة قائمة أوإنضمام معها وتكوين شركة مساهمة جديدة على شخصيتها المعنوية ، كما لاأثر لهذا الإنضمام على التزاماتها أى الشركة الأصلية قبل الغير ولاتنتقل ديونها أو إلتزاماتها إلى الشركة الدامجة أو الجديدة نظراً لأن الفرع لا يتمتع بالشخصية المعنوية وبالتالى لا ذمه مالية مستقلة له .

ويلاحظ ان النتائج المشار إليها سيترتب عليها مخالفة صريحة لنص المادة (١٣٢) من القانون والتى تعتبر الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة عن الإندماج خلفاً للشركات المندمجة ، ويتعين ضرورة وضع نص صريح يزيل هذا التعارض .

كما أن نص المادة (١٣٠) من القانون (وكذلك المادة ٢/٢٢٨ من اللائحة) من النصوص الواجب تعديلها بما يفيد قصر إعتبار انضمام وفروع ووكالات ومنشأت الشركات فى حكم الشركات المندمجة وفقاً لقانون ١٥٩ / ١٩٨١ على فروع ووكالات ومنشأت الشركات الأجنبية دون الوطنية . ويؤدى ذلك إلى تحقيق الحكمة من اندماج الشركات الأجنبية أو فروعها أو وكالاتها ومنشأتها فى شركات وطنية أو معها وهى الإقلال من سيطرة الشركات الأجنبية على اقتصاد البلاد فى أى صورة من صور هذه السيطرة " .

٣-مساهمة شركة المساهمة .... فى زيادة رأس مال شركة المساهمة .... بحصة عينية عبارة عن الشركة الأولى ، ولاتعتبر ولايمكن ان تعتبر فروع أووكالة أو منشأة للشركة المذكورة . فالمنشأة لها مقومتها المادية والمعنوية كما الفرع أو الوكالة لكل منهما مقوماته وفى ذلك قررت محكمة النقض المبدأ القانونى الآتى :" الإندماج الناتجة عن

تأجير المحال الصناعية والتجارية مع أثاثها وأدوات تشغيلها تخضع لضريبة الأرباح التجارية سواء كان الإيجار يشمل كل أو بعض العناصر المعنوبة للمتجر أو المصنع :

أخضع المشروع الأرباح الناتجة عن تأجير المحال التجارية والصناعية مع أثاثها والأدوات الازمة لتشغيلها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سواء كان الإيجار يشمل أو لايشمل كل أوبعض العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع (م٣٢ ق ١٤ لسنة١٩٣٩) وذلك بإعتبارها منشآت أعدها أصحابها أو مؤجروها لخدمة أغراض تجارية أوصناعية وخرجت بهذ الإعداد من نطاق الاستغلال العادى إلى نطاق المضاربة والربح " (الطعن رقم ٣٤٧ سنة ٢٧ ق جلسة ١٩٦٢/٣/٢١)

الفصل التاسع

الحوافز والإعفاءات الضريبية

المرتبطة بعقود التأجير التمويلي

مقـــــدمـــــة

الإيجار التمويلي هو صورة مبتكرة من صور التمويل ، وهو نوع من التمويل العيني ، يتيح للمشروع فرصة الحصول على الأصول الرأسمالية التى تلزمه عند بداية التأسيس أو إحلال وتجديد المعدات دون أن يستنفد الموارد المالية الموجودة لديه. فبدلا من قيام المشروع بشراء الآلات والمعدات اللازمة للتشغيل ، يلجأ المشروع _ تجنبا لتجميد رأس المال الى أحد بيوت التمويل أو الشركات المتخصصة فى مزاولة نشاط التأجير التمويلى ، ويبرم عقد يتضمن التزام شركة التأجير التمويلى بشراء الالات والمعدات التى يحددها المشروع ، ومن المورد الذى يختاره وبما يتفق مع احتياجاته ، على أن تؤجر هذه الألات والمعدات إلى المشروع للمدة المتفق عليها ، وتظل الآلات والمعدات خلال مدة الإيجار مملوكة للشركة المؤجرة ، وتؤجر الأصول أوالمعدات عادة بعقد طويل الأجل بحيث تغطى الدفعات الايجارية التى يلتزم المشروع بالوفاء بها خلال مدة الايجار قيمة شراء الاصول بالاضافة الى كافة المصروفات ، وهامش ربح معقول لشركة الايجار التمويلى ، ولايتحمل المؤجر خلال مدة الايجار اية تكاليف صيانة او اصلاح أو أى اعباء اخرى بل يتحمل المستأجر كل ذلك .

وبذلك يتيح الايجار التمويلى للمشروع فرصة الحصول على الآلات والمعدات اللازمه له دون ان يكلف بسداد قيمتها فوراً ، اذ يقتصر التزامه على الوفاء بالدفعات الايجاريه المتفق عليها مع إحتفاظ الشركة او المؤسسة المؤجرة بملكية الادوات والمعدت طوال مدة الايجار ، وبما يمكنها من استردادها اذا امتنع المستأجر عن الوفاء بالأجره فى الميعاد المتفق عليه ، كما ان هذه الالات والمعدات لاتدخل فى حالة افلاس المستأجر فى اموال التفليسه اذ تظل مملوكه للمؤجر خلال مدة الايجار .

ونظراً لأهمية الايجار التمويلى فى السوق المصريه والتى تحتاج الى تكنولوجيا متقدمه لتطوير الادوات الانتاجيه فى ظل نقص مصادر التمويل ، فقد تم اصدار القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ بشأن التأجير التمويلى وقد تم تخصيص المواد من (٢٣) الى (٣٠) فى الفصل الرابع للقانون لبيان المعامله الضريبية لنشاط الايجار التمويلى .

يهتم هذا الفصل بدراسة الحوافز والاعفاءات الضريبة المرتبطة بالايجار التمويلى وفقاً للقانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥، وتحقيقاً لذلك فسوف يتم تقسيم هذا الفصل الى النقاط التاليه :-

١/٩ مفهوم وطبيعة عقود التأجير التمويلى .

٢/٩ المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى .

٣/٩ الإعفاءات الضريبة لعقود التأجير التمويلى.

١/٩ مفهوم وطبيعة وأنواع ومزايا عقود التأجير التمويلى .

١/١/٩ طبيعة عقود التأجير التمويلى .

يعتبر عقد الإيجار التمويلى عقد من عقود تمويل المشروعات وهو يختلف عن صور التمويل الأخرى ، حيث يعد وسيلة لتقديم تمويل عينى للمشروعات التجارية والصناعية تتخذ من الإطار القانونى لعقد الإيجار إداة لخدمة خاصة إقتصادية ، ويقوم بذلك النشاط عادة مؤسسات مالية متخصصة (شركات أو بنوك متخصصة) وتخضع فى مزاولتها للرقابة التى تفرضها الدولة على عمليات الإئتمان .

وقد نصت المادة الثانية من القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ على انه يعد ايجاراً تمويليا ما يلى :-

١- كل عقد يلتزم بمقتضاها المؤجر بان يؤجر الى مستأجر منقولات مملوكة أو تلقاها من المور د استنادا الى عقد من ا لعقود ، وكون التأجير مقابل قيمة ايجارية يتفق عليها المؤجر مع المستأجر .

٢- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بأن يؤجر الى المستأجر عقارات أو منشآت يقيمها المؤجر على نفقته بقصد تأجيرها للمستأجر ، وذلك بالشروط والمواصفات والقيمة الإيجارية التى يحددها العقد .

٣-كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بتأجير مال الى المستأجر تأجير ا تمويليا إذا كان هذا المال قد آلت ملكيته الى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد الإيجار التمويلى .

من التعريف السابق يمكن استنتاج بعض خصائص عقد الإيجار التمويلى على النحو التالى :-

(١) تتمثل الخاصية الأولى فى أن عقد الإيجار التمويلى يتطلب تدخل أطراف ثلاثة هى المستأجر (او المستفيد LESSEE)، المورد SUPPLIER (أوالمقاول CONTRACTOR) والمؤجر (أو مالك الأصل lessor).

أ-فالمستأجر LESSEE أو المستفيد هو الذى يحدد نوع المال الذى يبغى استخدامه خلال مدة معينة ، كما عليه ان يحدد مواصفاته .

وتجيز المادة السابعة من القانون رقم (٩٥) لسنة ٩٥ لصاحب مشروع أو المستفيد قبل إبرام عقد الإيجار التمويلى أن يتفاوض مباشرة مع المورد (أو المقاول) بشأن مواصفات المال الازمة لمشروعه او طريقه صنعه أوانشائه ، ويجب أن تتضمن تلك الموافقة الموضوعات التى يجرى التفاوض بشأنها بين صاحب المشروع او المورد أو المقاول .

كما تشير المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية للقانون الى أن نتا نج المفاوضة لا تكون ملزمة لمن سيتولى التاجير الا فى الحدود التى يوافق عليها ويخطر بها صاحب المشروع والمورد أوالمقاول . وفى جميع الأحوال لا يلتزم من يتولى التأجير بأى اتفاقات لاحقة يجريها صاحب المشروع مع المورد أو المقاول .

ب-والمورد هو الطرف الذى يتلقى منها المؤجر ما لا يكون موضوعاً لعقد الإيجارالتمويلى ويرتبط بعلاقة مباشرة مع المؤجر لذلك مع المؤجر - أو مالك الأصل ، كما يرتبط بعلاقة غير مباشرة مع المستأجر حيث يمكن أن يتم التفاوض بينهما على الأصل المطلوب توريده أو انشاؤه .

وقد أجاز القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ فى مادته الثانية والثالثة عشر فى اذن المؤجر للمستأجر باستلام موضوع العقد مباشرة من المورد أو المقاول بموجب محضر يثبت فيه حالة المال المؤجر وما به من عيوب أن وجدت ، وللمستأجر حق رفض استلام المؤجر إذا يتبين به عيوب ، كما أجاز القانون للمستأجر ان يرجع مباشرة على المورد أوالمقاول .

ج-المؤجر هو الطر ف الثانى فى عقد الإيجار التمويلى مع المستأجر ، وقد عرف المؤجر بمقتضى القانون رقم ٩٥ السنة ٩٥ بأنه كل شخص طبيعي أو اعتبارى يباشر عمليات التأجير التمويلي ايا كان شكلها القانوني طالما تم قيدها وفقا لقانون التأجير التمويلى ، ويجوز أن يكون المؤجر بنكا إذا رخص له فى ذلك مجلس إدارة البنك المركزى .

من هنا يمكن القول بأنه المؤجر مالك الإصل - هو الطرف الذى يرتبط بنوعين من العقود أولهما عقد الشراء ا لذى يكون طرفاه المورد أوالمقاول والمؤجر (والمشترى) ، وثانيهما عقد التأجير التمويلي وطرفاه المستأجر والمؤجر .

٢-تتمثل الخاصة الثانية فى موضوع عقد التأجير التمويلي والذى ينصب على استثمار اموال عقارية أو منقولة .

فعقد التأجير التمويلي يقع على التزام المؤجر بأن يؤجر للمستأجر مالا خلال مدة العفد ووبالشروط الواردة به .

وقد أجاز القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ تأجير الأموال المنقولةوالأموال العقارية المادية او المعنويةبشرط ان تكون تلك الأموال لازمة لمباشرة نشاط انتاجي او سلعى أوخدمى ويخرج من نطاق تلك الأموال سيارات الركوب والدراجات الالية.

وقد اشترط المشرع فى المال المنقول ا ن يكون مملوكاً للمؤجر ، او تلقاه من المورد استناداً الى عقد من العقود ، (المـاده ١/٢) ، وقد احتفظ المشرع للمال المنقول بطبيعته المنقوله حتي ولو كان المستأجر قد اثبته او الحقه بعقار (الماده ١٢) كا اشتر ط المشرع فى العقارات أو المنشآت المؤجره ان يكون المؤجر قد اقامها على نفقته بقصد تأجيرها وذلك بالشروط والمواصفات والقيمة الايجاريه التى يحددها العقد (المـاده ٢/٢) وقد منحها المشرع المصرى الضمانه بعدم سريان احكام الامتداد القانونىلعقد الايجار او احكام تحديد الاجره المنصوص عليها في قوانين تنظيم العلاقه بين المالك والمستأجر على عقود تاجير العقارات المبينه والاراضى الزراعيه التى تبرم وفقاً لأحكام هذا القانون (الماده ١٨) وفى جميع الاحوال يمكن ان يقع العقد التمويلى على ماانتقلت ملكيته من المؤجر الى المستأجر بموجب عقد على شرط واقفاً هو ان يتمكن المستأجر من استعماله بموجب عقد من عقود الايجار التمويلي ٠

٣- اما الخاصيه الثالثه فتتمثل فى ضرورة ان يكون فى مقابل عقد التأجير قيمه ايجارية يتفق عليها بين المؤجر والمستأجر .

فللمؤجر ان يحصل نظير تأجيره المال وفقاً لعقد التأجير التمويلي على مقابل يمثل القيمة الايجاريه التى يتم الاتفاق عليها بين كل من المؤجر والمستأجر (المادة الثانيه) على المستأجر الالتزام بأن يؤدى هذا المقابل في المواعيد ووفقاً للأوضاع الواردة فى العقد ويجوز الاتفاق على استحقاق المؤجر للقيمة الايجاريه كامله لو لم ينتفع المستأجر بالمال طالما أن السبب لايرجع الى المؤجر (الماده الحاديه عشر)

ويؤدى عدم قيام المستأجر بسداد الأجرة المتفق عليها الى اعتبار العقد مفسوخا من تلقاء نفسه دون حاجه الى اعذار او اتخاذ أى اجراءات قضائية من قبل المؤجر (الماده التاسعة عشر) .

ولايمنع افلاس المستأجر او تصفية أمواله الاخلال بحقوق المؤجر الماليه ويظل المستأجر ملتزما بدفع الاجره او الثمن المتفق عليه الى المؤجر فى حالة هلاك المال المؤجر اذا كان الهلاك راجعاً لخطأ المستأجر، مع مراعاة ما قد يحصل عليه المؤجر من مبلغ التأمين.

اما اذا كان هلاك المال المؤجر راجعا الى خطأ الغير كان لكل من المؤجر والمستأجر الرجوع على هذا الغير بالتعويض ان كان له مقتضى (الماده الواحده والعشرين) ولايمنع الحكم ببطلان او فسخ العقد المبرم بين المورد والمقاول وبين المؤجر أى آثار ماليه تضر بحقوق تنص عليها العقود المبرمه بين المؤجر والمستأجر (الماده الثانيه والعشرين) .

٢/٧/٩ أنواع التأجير التمويلي

هناك نوعين شائعين لعمليات التأجير التشغيلى والتأجير التمويلي هما :-

أ-بالنسبة للتأجير التشغيلى فإنه مدته تكون اقل من العمر الاقتصادى المتوقع لاستخدام المعدات ، ولاتغطى مدفوعات الايجار تكلفة المعدات بالنسبة للمؤجر خلال فترة عقد الايجار ويعتبر هذا النوع من التأجير مألوفاً بالنسبة للمعدات ذات المستويات التكنولوجية المتقدمه حيث ان الفترات التأجيريه القصيرة تساعد مستخدمى المعدات على الابتعاد النسبى عن مخاطر التقادم ،كما يمكن للمؤجر اعادة تأجير المعدات لمستأجرين آ خرين وذلك بالنسبة للمعدات التى يتم استردادها .

ب-وبالنسبة للتأجير التمويلى فتكون مدته اطول او اقرب لتغطية العمر الاقتصادى لاستخدام المعدات ، وتتجه الايجارات الى الانخفاض بسبب طول المدة وانخفاض درجة المخاطر .

وهناك نوع آخر من التأجير يطلق عليه عقود البيع او اعادة التأجير حيث تقوم الشركة بشراء معدات معينه وتقوم باستخدامها لفترة محدوده ثم تقوم ببيعها الى المؤجر وبعد ذلك تقوم الشركة باستئجار تلك المعدات من المؤجر وهى احدى الطرق المعروفة لتحرير رأس المال العامل .

وحتى يتم تحديد افضل انواع عمليات التأجير يمكن القول بأن هناك مجموعة من العوامل التى تؤثر فى اتخاذ القرار الخاص باستخدام احد انواع عمليات التأجير التمويلى وذلك على النحو التالى : -

١- نوعية الاصول المطلوب استئجارها .

٢- المدة الايجاريه .

٣-الرغبة فى الاحتفاظ بالاصل فى نهاية المدة .

٤-الرغبة فى الاستئجار من خلال صفقه واحده او من خلال تجزئة الصفقه الى عدة صفقات جزئية .

٥- الموقف الضريبى .

٦- طبيعة هيكل التدفقات النقدية للشركة .

٧- احتياجات متطلبات النمو فى المستقبل .

ويتم عادة اتمام عمليات التأجير عن طريق المناقشه والتفاوض بين المؤجر والمستأجر بخصوص شروط التأجير وقيمة الأقساط ومدى مسئولية المستأجر عن مصروفات الصيانة والخدمه ولتأمين ، وغنى عن البيان فان هناك ثلاثة سبل لحيازة الاصول من خلال التأجير هى : -

أ- الحصول على الاصل بشكل مباشر من المؤجر .

ب- اختيار الاصل ثم البحث عن التمويل من خلال المؤجر .

جـ- اختيار الاصل بالاشتراك مع البائع او المنتج والذى يعرض التأجير من خلال شركته التابعه .

٣/٧/٩ مزايا التأجير التمويلي .

تحقق صناعة التأجير التمويلى المزايا التاليه : -

أ- المرونه

تختلف الوحدات الاقتصاديه باختلاف حجم التدفقات النقديه التى تحققها وكذلك اختلاف القدرات الائتمانيه ، فالشركات فى بداية عملها تعانى من انخفاض التدفقات النقديه ومحدودية القدرات الائتمانيه ، بينما تتمتع الشركات الكبيرة ذات الخبرة بالقدرة على الاحتفاظ بحدود ائتمانيه مفتوحة وكذلك القدرة على سداد الالتزامات القصيرة والطويلة الاجل .

ويتيح استخدام التأجير التمويلى القدره على تجنب الاحتفاظ بالآلات والمعدات ذات التطور التكنولوجى السريع ، كما أنه يمكن صياغة عقد التأجير وفقاً لطبيعة التدفقات النقدية للشركة واحتياجاتها المحددة من الآلات والمعدات وكذلك وفقاً لمتطلبات القوانين الضريبيه ، وبصفة عامه تتيح عقود التأجير التمويلى استخدام الآلات والمعدات لفترة زمنية محددة ذات مدفوعات ايجاريه ثابته مما يتيح المزيد من المرونه فى الاستفاده من تلك الآلات و المعدات .

ب- خفض المخاطر :

عن طريق عقود التأجير التمويلى يتم تحويل جزء من المخاطر المرتبطه بالملكيه الى المؤجر مما يسمح للمستأجر بالتركيز على استخدام الآلات والمعدات المؤجره بأقصى درجات الكفاءه والفاعليه .

ج- فاعلية التأجير :

تعتبر القرارات الاستثماريه الخاصه بشراء آلات ومعدات من اهم القرارات التى يتم اتخاذها على مستوى الشركة وذلك لارتفاع تكلفتها النسبيه وارتباط الشركة بسداد مبالغ نقدية كبيرة ، وعندما يتم استخدام التأجير التمويلى تخفض مخاطر التعامل مع تلك المعدات حيث يمكن تحديث تلك المعدات واضافة المعدات التى تتفق مع احتياجات الشركة مما يؤدى الى ارتفاع مستويات الانتاجيه وتحقيق معدلات أرباح مرتفعة .

د- المزايا المالية :

يتيح التأجير التمويلى للشركات المستأجره القدرة على الاحتفاظ بحدود الائتمان وتجنب سداد مبالغ نقدية كبيرة وعدم تقييد رأس مال الشركة فى شكل ملكية للآلات والمعدات .

هـ- المزايا الضريبيه :

يتيح التأجير التمويلى العديد من المزايا الضريبية لكل من المؤجر والمستأجر ، فبالنسبه للمؤجر هناك العديد من الدول التى بها تشريعات تهدف الى تشجيع صناعة التأجير التمويلى عتن طريق منح اعفاء ضريبى على الأرباح الناتجه عن هذا النشاط بالنسبة للمؤجر (ومن ضمنها التشريع المصرى) ، وبالنسبة للمستأجر فانه يقوم بخصم التكاليف الايجاريه من وعاء الضريبةمما يؤدى الى خفض العبء الضريبى.

٢/٩ معيار المحاسبة عن عقود الإيجار

المقدمة	الفقرات
التعاريف:	٢
الشرح :	٣-٤٣
- تصنيف عقود الإيجار	٣-٥
- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى البيانات المالية للمستأجرين	٦-١٣
- عقود الإيجار التمولية (تحديد قيم الأصول المؤجرة والمطلوبات المتعلقة بها)	٨-١٢
- عقود الإيجار التشغيلية	١٣
- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى البيانات المالية للمؤجر :	١٤-٣٠
عقود الإيجار التمويلية	١٤-٢٢
تمويل عقود الإيجار بواسطة المصنعين والموزعين	٢٣-٢٦
عقود الإيجار التشغيلية	٢٧-٣٠
- الأراضى والعقارات	٣١-٣٢
- البيع وإعادة الاستئجار	٣٣-٣٧
- الافصاحات :	٣٨-٤٣
الإفصاحات فى البيانات المالية للمستأجرين	٣٨-٤١

المقـــدمـــة

١-يتناول هذ المعيار محاسبة عقود الايجار ولايبحث بالأنواع التاليه من عقود الايجار المتخصصه :

أ) عقود الايجار والاتفاقيات للبحث عن المصادر الطبيعيه واكتشافها مثل الزيت ، الأخشاب ، المعادن وحقوق التعدين الأخرى .

ب)تفاقيات الترخيص لعناصر مثل عرض الأفلام ، تسجيل الفيديو ، عرض المسرحيات وتسجيلها ، المخطوطات ، حقوق الاختراع ، وحقوق النشر .

التعــاريـف

تستعمل المصطلحات التاليه فى هذا المعيار على أساس المعانى الموضحه لها أدناه :

عقد ايجار

هو عبارة عن اتفاقية يمنح بها المؤجر حق استعمال أصل ما لفترة زمنية محددة وذلك مقابل أجر متفق عليه .

عقد ايجا ر تمويلى

هو عقد يتم بموجبه نقل تجميع المخاطر وا لمنافع الخاصة بـالأصل بغض النظر عن انتقال مع إمكانية انتقال الملكية نفسها لهذا الأصل فى نهاية مدة الأصل فى نهاية مدة العقد وقد لا تنتقل .

عقد ايجار تشغيلى.

هو عقد ليس كعقد الإيجار التمويلى .

عقود ايجار غير قابلة للإلغاء

العقود التى لا يمكن إلغاؤها إلافى الحالات التالية :

أ) عند حصول أمر طارىء بعيد الإحتمال (صعب الحدوث) .

ب)بعد ان يسمح المؤجر بذلك .

ج)إذا دخل المستأجر بعقد جديد لنفس الأصل أو لأصل مشابه ومع نفس المؤجر .

د) بعد أن يتم دفع قيمة مالية من المستأجر مثل : الدفع مقدما ، والذى يعنى استمرار العقد بصورة ملزمة ومعقولة

بداية عقد الإيجار

تاريخ عقد الإيجار ، أو تاريخ التزام الطرفين ببنوده .

مدة العقد

هى المدة عن فترة غير قابلة للإلغاء التى التزم بها المستأجر لإستئجار الأصل بالإضافة الى أى مدة أخرى يكون فيها للمستأجر خيار استمراره فى استئجار الأصل ، سواء بعوض إضافى أو بدونه شريطة توفر الثقة المعقولة عند بدء عقد الإيجار بإن المستأجر سيمارس حقه بموجب ذلك الخيار .

الحد الأدنى لدفعات الإيجار

هى تلك الدفعات التى يجب أن يتم دفعها مقابل مدة الإيجار (مدة العقد) ، الدفعات التى يمكن أن يطالب المستأجر بدفعها ، (يطرح منها تكلفة الخدمات والضرائب التى يدفعها المستأجر نيابة عن المؤجر) ، بالإضافةلما يلى.

أ) بالنسبة للمستأجر : أية مبالغ مضمونة من قبلها أو من قبل جهة مرتبطة به أو .

ب) فى حالة المؤجر : أية مبالغ مضمونة له من قبل المستأجر أو من قبل جهة مرتبطة بذلك المستأجر أو من قبل طرف ثالث مستقل قادر ماليا على الوفاء بذلك الإلتزام .

ج) على أى حال إذا كان للمستأجر اخيار أن يشترى الأصل بسعر من المتوقع أن يكون اقل من القيمة العادلة فى التاريخ الذى يصبح به الخيار هذا قابلا للتطبيق،فإن هذا يعنى أنه مع بداية العقد يبدو من المؤكد أن هذا الخيار سوف يتم تطبيقة من المستأجر ، على أن الحد الأدنى للإيجار يكون مكونا من مبلغ الدفعات التى سيدفعها المستأجر خلال فترة الإيجار زائدا الدفعة الأخيرة التى يدفعها عند ممارسة حق اختيار الشراء .

القيمة العادلة

هى القيمةالتى يمكن أن يستبدل بها الأصل بين مشتر وبائع راغبين ومطلعين ولديهما المقدرة على عقد معاملة متساوية بينهما .

العمر الإنتاجى

إما أن تكون :

أ) هى الفترة الزمنية التى يتوقع مع نهايتها ان يتم استهلاك الأصل .

ب) عدد الوحدات المنتجة المشابهة والمتوقع لحصول عليها من هذاالأصل الثابت القابل للإستهلاك .

القيمةالمتبقية وغير المضمونة

هى قيمة الجزء المتبقى من قيمة الاصل المؤجر (مقدرة عند بدء سريان العقد) والذى يكون تحقيقها من قبل المؤجر غير مضمون أوغير مؤكد ، ويمكن أن يتحقق فقط عن طريق طرف له علاقة بالمؤجر فقط .

اجمالي الإستثمار في عقد الإيجار.

هومجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المحددة بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر والقيمة المتبقية المضمونة التي قد تستحق للمؤجر .

الربح التمويلي غير المكتسب

هو الفرق بين اجمالي استثمار المؤجر التمويلي في العقد والقيمة المتحققة حاليا .

صافي الإستثمار في عقد الإيجار

اجمالي الإستثمار في العقد بعد طرح دخل التمويل غير المكتسب .

صافي الإستثمار النقدي في عقد الإيجار.

هو رصيد المبالغ النقدية المقبوضة مطروحا منها المبالغ النقدية المدفوعة فيما يتعلق بالعقد . يستثني من ذلك ما يتعلق بالتأمين ، والصيانة وكذلك النفقات المشابهة والتي يتم تحميلها للمستأجر وتتضمن المبالغ النقدية المدفوعة المبالغ التي تم دفعها للحصول على الأصل واقتنائه والضرائب المدفوعة والفوائد ورأس المال من تمويل طرف ثالث للحصول على الأصل ، أما المبالغ النقدية المقبوضة فتشمل الإيجارات المقبوضة ، مقبوضات من إيجارات غير مضمونة ، هبات ، أرصدة ضرائب ، أي وفر ضريبي آخر واسترداد ت ضريبية ناتجة عن العقد .

معدل الفائدة المضمنة في عقد الإيجار.

هو معدل الخصم عند بدء سريان عقد الإيجار الذي يجعل مجموع القيمة الحالية وهي :

أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار من وجهة نظر المؤجر .

ب)القيمة المتبقية غير المضمونة والتي تكون مساوية للقيم العادلة للأصل المؤجر بعد طرح الهبات مهما كان نوعها وأرصدة الضرائب المكتسبة بواسطة المؤجر عن اقتنائه الأصل .

معدل فائدة الإقتراض الهامشي للمستأجر

على أي عملية استئجار مشابهة. إذا كانت هذه النسبة غير محددة ، فإن معدل الفائدة المطبق عند بدء عقد الإيجار ، والتي على المستأجر أن يتحملها مقابل مبلغ مساو لمدة مساوية لشراء الأصل ضمن نفس الضمانات والشروط .

الإيجار الطارىء

هو الإيجار غير المحدد بقيمة ما ، ولكن يعتمد على عامل آخر غير الوقت .(نسبة مقدار المبيعات ومقدار استعمال الأصل ومؤشرات الأسعار ومعدلات الفائدة فى السوق).

الشــــرح

تصنيف عقود الإيجار

- يعتمد تصنيف عقود الإيجار فى هذا المعيار على مدى المخاطر والعوائد المتعلقة بملكية الأصل المؤجر والتى تعود الى كل من المؤجر والمستأجر ، وتشمل المخاطر الخسارة الناتجة عن وجود طاقة غير مستغلة أو عاطلة والتقادم التكنولوجى المتغير فى العائد بسبب تغير فى الظروف الإقتصادية . ويمكن أن تتمثل العوائد فى الأرباح التشغيلية خلال العمر الإنتاجى للأصل . والارباح التى تستحق نتيجة ارتفاع قيمة الأصل المؤجر بسبب تغير الأسعار وتغير القيمة التى قد تحقق نتيجة بيع نهاية الأصل .
- حيث أن التعامل بين المؤجر والمستأجر يعتمد على عقد إيجار موافق عليه من قبل الطرفين ،فإنه منالناسب استعمال تعاريف موحدة ، حيث يتم تصنيف عقد الإيجار من قبل الطرفين ، بنفس الطريقة ، مع ذلك فإن عملية تطبيق هذه التصنيفات على الظروف المختلفةلكلا الطرفين يمكن ان ينتج عنه بعض الأحيان تصنيفات قد تكون مختلفة فى نفس العقد لأن كلا الطرفين قد صنف العقد بصورة مختلفة .
- ويعتمد تصنيف عقد الإيجار عقد تمويلى أو غير ذلك على جوهر المعاملة لا على شكلها، فعقد الإيجار يصنف على أنه عقد إيجار تمويلى إذا نقلت بموجبه جميع العوائد والمخاطر بشكل كلى الى المستأجر ، إن عقداً مثل هذا يعتبر غير قابل للإلغاء ويضمن للمؤجر عملية استعادة جميع النفقات الرأسمالية بالإضافة الى عوائد على الأموال المستثمرة .
- يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلى وذلك إذا لم يحول فى جوهره جميع الأخطار والمنافع المتعلقة بالملكية خلال مدة العقد .

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

- يجب أن تتم معالجة العمليات والأحداث وعرضها على أساس جوهرها وحقيقتها المالية وليس على اساس مجرد شكلها القانوني ، إن الشكل القانوني والإتفاقيات لعقود الإيجار لا تحقق أي ملكية قانونية للأصل المؤجر ، اما في العقود التمويلية فإن جوهر وحقيقة هذه العقود تحقق المنفعة الإقتصادية للمستأجر من خلال استعمال الأصل المؤجر لأطول فترة ممكنة من حياة هذا الأصل مقابل الدخول في عملية التزام من المستأجر بأن يتم دفع المبلغ المناسب والمقارب للقيمة العادلة لهذا الأصل وكذلك مادفعه من مبالغ لتمويل شراء ذلك الأصل .
- إذا لم تنعكس المعاملة المتعلقة بعقد إيجار تمويل الأصل في المركز المالي للمستأجر ، فإن الموارد الإقتصادية والتزامات المنشأة قد ظهرت في المركز المالي بأقل مما يجب وبهذا تكون المعدلات والنسب المالية لعناصر المركز المالي قد شوهت ، لذلك يجب إظهار عقد الإيجار التمويلي في المركز المالي للمستأجر بإعتباره أصلا من أصول المنشأة ويظهر مقابله التزام بدفع إيجار الأصل المؤجر في المستقبل .

عقود الإيجار التمويلية – تحديد قيم الأصول المؤجرة والمطلوبات المتعلقة بها .

- ظهور الحقوق والإلتزامات الناتجة عن عقود الأيجار التمويلية يتم تسجيلها في بداية سريان العقد وعلى أساس القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة . وطرح منها صافي الهبات والضرائب المستحقة الإسترداد لصالح المؤجر ، او بقيمتها الحالية حسب مبلغ الحد الأدنى لدفعات الإيجار وأيهما أقل مع بداية العقد يتم تسجيل الموجودات والمطلوبات عن بدلات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بنفس القيمة ا لسابقة الذكر .
- عند احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار يتم استخدام نسبة معدل الفائدة الضمنية وذلك إذا تم تحقيق استخدامه عمليا ، اما إذا لم يمكن تحقيق استعمال هذا المعدل فإنه يستبدل بمعدل الفائدة الهامشي للإقتراض والذى يتحمله المستأجر .
- تخصص قيمة استهلاك أصل مؤجر على الفترات المحاسبية وللفترات المتوقع استخدام الأصل خلالها على أن يتم التوزيع على قاعدة منتظمة وتتوافق مع السياسة الإستهلاكية

التى يتبناها المستأجر لإحتساب استهلاك الأصول التى يمتلكها. أما إذا كان هناك تـأكيد منطقي يدل على أن المستأجر سوف يتملك هذا الأصل مع نهاية مدة عقد ا لإيجار، على هذا الأساس فإن المدة المتوقع استغلال الأصل خلالها هي مدة العمر الإنتاجى، وإلا إن الأصل يتم استهلاكه خلال مدة عقد الإيجار أو العمر الإنتاجى من هذا الأصل أيهما أقصر .

- أو تكلفة التمويل هي الفرق بين إجمالى الحد الأدنى للدفعات عن المدة السارية لعقد الإيجار وقيمة المطلوبات المسجلة أولا إن هذه التكلفة يتم تخصيصها على فترات لمدة عقد الإيجار وذلك من أجل إيجاد نسبة ثابتة لتوزيـع الرصيد المتبقى من رصيد المطلوبات على كل فترة من الفترات . ومن ناحية عمليـة فـإن عملية تقريبيـة يتم استخدامها من أجل تسهيل عملية احتساب هذه التكاليف التمويلية .

- تعطى العقود التمويلية فرصة لإجراء استهلاك الأصل وكذلك ارتفاع تكلفة التمويل لكل فترة محاسبية بحيث تحمل لحساب الأرباح والخسائر، إن مجموع هذه القيم لا يكون مساويا لقيم الإيجار المستحقة للدفع لنفس الفترة وبالتالى فإنه من غير المناسب وغير الملائم أن يتم تحميلها للإرباح والخسائر . وبالتالى فإن مجمـوع استهلاك وتكـاليف التمويل المرتبطة تكون غير مساوية لقسط الإيجار السنوى بعد بدء العقد .

عقود الايجار التشغيلية

بدء معالجة وتسجيل عقود الايجار التشغيليه على اساس تحميل قسط الايجار بالأرباح والخسائر يطرح منها (تكلفة الخدمات + مصاريف التأمين والصيانه) ويجب ان يتم ذلك على اساس قسط منتظم ثابت والذى يكون ممثلاً للنمط التوقيتى حتى لو كانت الدفعات لاتتم على اساس هذه القاعده .

المعالجه المحاسبية لعقود الايجار فى البيا نات الماليه للمؤجر

عقود الايجار التمويلية

يتضمن جوهر عقود الايجار التمويلية نقل جميع المخاطر والمنـافع المحققه للملكيه من المؤجر الى المستأجر وبالتالى فان الدفعات المقبوضه عـن هذه العقود تعالج من قبل

المؤجر على اساس انها استرداد دفعات لرأس المال او تحويل ايراد تعويض او مكافأه عن استثماره و خدماته التي قام بها ٠

- يهدف المؤجر الى توزيع ايراد التمويل على مدة عقد الايجار على اساس منظم ومنطقي ٠ ويعتمد توزيع هذا الايراد على نمط يعكس فى كل فترة مالية عائدا ثابتاً صافي استثمار المؤجر الباقي بالنسبة لعقد الايجار التمويلي ٠ وتطرح دفعات عقد الايجار المتعلقه بالفترة المحاسبية ، فيما عدا هذه الخدمات من اجمالى الاستثمار فى عقد الايجار لانقاص كل من رأ س المال وايرادالتمويل غير المكتسب ٠
- يأخذ المؤجر بعين الاعتبار عند عملية توزيع الدخل على اساس منتظم بعض الصكوك والتى ترتبط بقابلية تحصيل بعض الايجارات او ترتبط بمستويات ومعدلات الفائدة المستقبلية٠٠ ان المخاطر المرتبطه بالايجار تزداد مع زيادة مدة العقد وكذلك على اعتبارات الحيطة والحذر التى تستوجب ان يكون هناك تعديل لمعادلة الاعتراف او الاقرار بالدخل الذى يعكس الظروف القائمة زمن الاخطار ٠
- تستخدم القيم غير المضمونة التحصيل (نفاية الاصل) الداخله فى احتساب اجمالى الدخل للمؤجر ويعاد النظر فيها بانتظام ، فاذا كان هناك انخفاض دائم فى تقدير القيم للنفاية غير المضمونة ن يتم عند ذلك اعادة توزيع مخصصات الايراد على مدة العقد وان اى نقص عن القيم التى تم تسجيلها يتم تحميلها لحساب الارباح والخسائر حالاً ٠
- يدفع المؤجرون عندعملية التفاوض واعداد العقد تكاليف اولية مباشرة ، مثل العمولات والرسوم القانونية ٠ اما فى عقود الايجار التمويليه فان هذه التكاليف يتم دفعها من اجل تحقيق ايراد تمويل ، ويتم انفاقها اما فوراً او يتم تخصيصها وتحميلها للايراد وتوزيعها على مدة العقد ، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تحميل هذه النفقات على الدخل على اساس انها لم تسجل واعتبارها ايراداً لم يتحقق عن نفس الفترة التى لم يتحقق بها الايراد التمويلى المساوى للتكاليف الاوليه المباشره٠
- يأخذ المؤجر بعين الاعتبار جدول التدفق النقدى من معاملة عقد الايجار لتقييم مدى قبوله لعائد الاستثمار فى ضوء الشروط المقترحه لعقد الايجار ٠ اذ انه فى بعض الحالات

يتأثر هذا الخدول الى حد كبير بتخفيض فى ضريبة الدخل او تأجيلها ، أو نتيجة قبض هبات او تدبير تمويلى من اطراف اخرى كما هو موضح فى الفقره (٢٠)

- يمكن اخذ تأثير عوامل ضريبة الدخل على التدفق النقدى بعين الاعتبار فى محاسبة الدخل من عقد الايجار عندما يتم التنبؤ بها بدرجة معقول من اليقين ، ينبغى فى هذه الحالات الاعتراف بايراد عقود الايجار التمويليه على نمط يعكس عائداً ثابتاً ودورياً على ما تبقى من استثمار المؤجر ، على ان يكون ذلك خاضعاً لاعتبارات الحذر .

- يتم صياغة بعض عمليات عقود الايجار التمويليه بطريقة ما بحيث تشتمل على ثلاثة اطرف ، المستأجر ، المؤجر ، وممول للمدى الطويل والذى يقوم بتقديم الاموال لشراء الاصل الذى تم استئجاره وعادة يكون بدون حق يعود للمؤجر ، تعرف عمليات عقود الايجار هذه فى بعض الاحيان على انها (عقود الاستفاده) ، فى مثل هذه الحالات فان المؤجر يسجل استثماره فى حساب صافى عقود الايجار على حساب الطرف الثالث (الدائن) ويطرح من قيمة تكاليف التمويل ، ويتم الاقرار بإيراد التمويل على اساس القاعدة ضمن قيمة صافى الاستثمار النقدى للمؤجر على ان يتم ذلك على اساس عقد الايجار التمويلى .

- يرى المعيار انه مادامت النتائج التى يتم التوصل اليها فى توزيع ايراد التمويل بطريقة صافى الاستثمار تختلف عن نتيجة طريقة صافى النقد المستثمر ، فان الاستمرار فى الطريقة المتبعه ضرورى جداً ويجب ان يتم الافصاح عن هذه الطريقة وفقاً لمبدأ الثبات المحاسبى

تمويل عقود الايجار بواسطة المصنعين او الموزعين

كثيراً مايعطى المصنعون والموزعون عملائهم الخيار بين شراء الأصل او استئجاره ويستفيد الممول من عقود الايجار التمويلية نوعين من الايراد هما : -

أ) الأرباح والخسائر الناتجه من عملية بيع الاصل الذى تم تأجيره ، وذلك با سعار بيع عادله مع الأخذ بعين الاعتبار الحسوما ت الاداريه او الكمية التى يمكن تحقيقها .

ب) الايراد المترتب على عملية التمويل خلال مدة الايجار .

- ان ايراد البيع الذى يسجله المؤجر سواء كان صاحب مصنع او تاجراً موزعاً عنده بدء عقد الايجار التمويلى هى القيمة الاقل من قيمة الاصل العادله او مجموع القيمة الحالية للحد الادنى لدفعات الايجار والقيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة للمؤجر، محاسبة على اساس معدل الفائدة التجارى • وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند ابتداء عقد الايجار هى كلفة الاصل المؤجر او قيمته المسجله اذا احتلفت عنها والفرق بين ايراد البيع وكلفة المبيع هو ربح المبيع الذى يعترف به وفقاً للسياسة التى تتبعها المنشأه عادة فى محاسبة المبيعات.
- تقوم الشركة المصنعة او الموزعون المؤجرون بعرض اسعار فائدة مفتعله ومنخفضه واقل من سعر السوق وذلك لغرض اجتذاب العملاء، ان استعمال هذه النسبه ينتج عنها زياده فى اجمالى الدخل الناتج عن العمليات التى تم الاقرار بها عند البيع •
- تحمل مصاريف التكلفة الاوليه لحساب الارباح والخسائر وذلك عند بداية تطبيق العقد لأن هذه المصاريف ترتبط بشكل رئيسى بعمليات تحقيق عائدات وارباح مرتبطه بالمصنعين والموزعين (الباعة) •

عقود الايجار التشغيليه

- فى ظل عقود الايجار التشغيلية تبقى المخاطر والمنافع المرتبطه بالملكيه لأصل مابيد المؤجر، لذلك تعالج الأصول محاسبياً من قبل المؤجر على انها قابلة للاستهلاك وتدخل الايجارات المتحققه ضمن الايرادات المتحققه خلال مدة عقد الايجار • ان المصنع او الموزع المؤجر لايعترف بأى ربح بيع عند دخوله بعقد ايجار تشغيلى لأنه ليس معادلاً لعملية البيع •
- يتم تحميل التكاليف التى انفقت لأغراض تحقيق الايراد بما فى ذلك الاستهلاك على حساب الارباح والحسائر كما تقيد بذلك الحساب الايرادات الناتجه عن عقد الايجار مطروحا منها المقبوضات عن الخدمات التى يتم القيام بها مثل التأمين والصيانه • ويتم الاقرار بها وبصوره واضحه وعلى اساس القسط الثابت على مدة العقد حتى لو كانت قيمة الايجار لا تتم وفقا للقاعدة المذكوره، ويتم تطبيق هذه القاعدة الا فى حالة وجود قاعدة اكثر انتظاماً وأكثر تمثيلاً لنمط الزمن وعمليات الايراد التى يتضمنها عقد الايجار •

- يتم استهلاك اصل مؤجر على اساس قاعدة ثابته تنسجم مع سياسة المؤجر الاستهلاكية المتبعه لأصل مشابه ، وان قيمة استهلاك اى اصل يتم تخصيصها وتوزيعها على اساس منتظم وفقاً للفترات المحاسبية للعمر الانتاجي للأصل فى حساب الارباح والخسائر ٠
- يتم تأجيل وتوزيع المصروفات الاولية المباشرة التى انفقت بشكل خاص لغرض تحقيق عائدات من عقد ايجار تشغيلي على حساب الارباح والخسائر وعلى طول مدة العقد ، مع عملية الاقرار بالإيرادات الناتجه عن الايجار ، او يتم تدوينها وتسجيلها فى حساب الارباح والخسائر فى الفترة التى تم انفاقها خلالها ٠

الأراضي والعقارات

- تصنف عقود ايجار الاراضي والعقارات على اساس انها عقود تشغيليه او عقود ايجار تمويلية وبنفس الطريقة عقود ايجار لأصول احرى ، على اى حال ان الاراضي ليس لها فترة زمنيه محددة كعمر انتاجي للاستفاده منها ، واذا لم تنتقل الملكية الى المستأجر مع نهاية مدة عقد الايجار ، فان المستأجر لايتحمل بشكل رئيسي جميع المخاطر والمنافع المترتبه على حق الملكيه ، ان افضل تصنيف لمثل هذه العقود هو العقود التشغيليه ، كما أن اى اقساط مدفوعه لمثل هذا العقد تمثل دفعات مقدمه لقيمة الايجار يتم توزيعها واطفاؤها خلال مدة عقد الايجار ٠
- يتوقع فى كثير من حالات البنايات التى تم تأجيرها ان يكون لها حياه (انتاجيه) ممتدة اكثر من المده التى ينتهى بها عقد الايجار ، اضف الى ذلك ان عقود الايجار الطويله الأجل للبنايات دائماً تحوى شرطاً يتم بموجبه اجراء التعديلات على الايجار وذلك حسب الايجار السائد فى السوق ، اذا لم يكن من ضمن التوقعات انتقال ملكية الاصل او اذا تم تعديل الاجر حسب اسعار السوق ، فان المالك يحتفظ بجزء مؤثر من المخاطر والمنافع الناتجه عن حق الملكية ، وان مثل هذه العقود تصنف على انها عقود ايجار تشغيليه ٠

البيع واعادة الاستئجار

- تتعلق عمليات البيع واعادة الأستئجار بعملية بيع اصل ومن ثم اعادة استئجار الاصل من قبل البائع نفسه ، فى هذه الحاله فان بدلات الايجار وكذلك السعر مرتبطان ببعضهما البعض ، حيث يتم التفاوض عليهما بصفة مشتركة واحده ولايكون هنالك حاجه لتمثيل

القيمة العادله ، ان المعالجة المحاسبية لمثل هذه العمليات من البيع والاستئجار تعتمد على نوع من الايجار فى تلك المعامله •

- يتم تقديم الاصل كضمان وذلك اذا كان عقد اعادة الاستئجار هو عقد ايجار تمويلى وهنا تكون المعاملة وسيلة حيث يزود المؤجر المستأجر بالتمويل ، لهذا السبب فانه ليس من الملائم ان يتم اعتبار ا لزياده فى سعر البيع المحصل زيادة عن القيمة المسجله كايرادات متحققه ، ان مثل هذه الزياده اذا تم الاقرار بها يجرى تأجيلها ويتم اطفاؤها خلال مدة العقد •
- ان اعتبار عقد اعادة الاستئجار عقد ايجار تشغيلياً بحيث يتم تحديد بدلات الايجار وسعر البيع على ا ساس القيمة العادلة، فلإن هذ العملية تعتبر عملية بيع عادية أو لإن أى أرباح أو خسائر تتحقق عنها يجب الإقرار بها على الفور .
- إذا كان عقد الإيجار عقدا تشغيلياً وكان سعر البيع أقل من القيمة المعقولة يتم اقرار البيع فورا . ويستثنى من ذلك حالة التعويض عن الخسارة الناتجة من انخفاض قيمة بدلات الإيجار فى المستقبل عن سعر السوق . إذ يتم فى هذه الحالة إطفاء الخسارة خلال المدة التى يتوقع فيها استغلال الأصل. أما إذا زاد سعر البيع عن القيمة المعقولة ، يؤيد إطفاء القيمة الفائضة خلال المدة التى يتوقع فيها استعمال الأصل .
- أما فى حالة العقود التشغيلية ، إذا كانت القيمة العادلة للعملية أقل من القيمة المسجلة فى وقت حدوث هذه العملية ، فإن الخسارة تكون مساويه للفرق بين القيمة المسجلة والقيمة العادلة ويتم إقرارها فورا ، أما بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية فإن مثل هذه التعديلات ليست ضرورية إلا إذا كان هناك إنخفاض دائم فى القيمة الدفترية المسجلة عندما يتم تخفيض القيمة التى يمكن استردادها وتحقيقها وذلك وفقا للمعيار المحاسبى الدولى السادس عشر محاسبة الممتلكات والمعدات والمنشآت) .

الإفصاحات فى البيانات المالية للمستأجرين

- يبدو مناسبا ان يتم الإفصاح عن وتحديد قيم الأصول المستخدمة من قبل المستأجرين فى عقد إيجار تمويلى ، بشكل منفصل فى البيانات المالية ، ويكون من الأفضل ان يتم عرض الإفصاحات عن حدة وبشكل منفصل ، إن القيم الإجمالية للمطلوبات ذات

العلاقة تظهر إما كمجموع الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار بعد طرح المطلوبات المالية المستقبيلية ، أو كصافى القيمةالحالية للمطلوبات بعد توضيح معدلات الفائدة التى استعملت فى عمليات الخصم ، لا يبدو مناسبا أن يتم عرض المطلوبات عن الاصل المؤجر فى البيانات المالية كقيم مطروحة من الأصل المستأجر .

- يتم توضيح نفقات الإيجار الناجمة عن عقود الإستئجار التشغيلية لكل فترة يتم عنها اعداد بيان الأرباح والخسائر وذلك لتوضيح مدى اعتماد المنشأة على استئجار الموجودات بدلا من امتلاكها .

- يطلب الإفصاح عن فترات التسديد والشروط وفوائد المعدلات المفروضة على القروض التى يقع أو يتم خلال أكثر من سنة وذلك بناء على المعيار المحاسبى الدولى الخامس (المعلومات الواجب الإفصاح عنها فى البيانات المالية) أما بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية ، فإنه يبدو أكثر إقناعا وملائمة أن يتم الإفصاح بشكل ملخص عن مبلغ الدفعات المتبقية والفترات التى ستكون بها واجبة الدفع (فعلى سبيل المثال نهاية كل سنة من السنوات الخمس القادمة والخمس سنوات التى تليها) وبصورة مشابهة ولغرض عملية توضيح التزامات المنشأة ، فإنه من المناسب أن يتم الإفصاح عن مبلغ دفعات الإيجار المستقبلية وغير القابلة للإلغاء ضمن عقود الإيجار التشغيلية والتى مدتها أكثر من سنة واحدة وفترات استحقاق دفعها (على سبيل المثال فى نهاية كل سنة من الخمس سنوات القادمة وللخمس سنوات التى تليها) .

يجب أن تتضمن الإفصاحات المرتبطة بكلا العقدين التمويلى والتشغيلى على المعلومات التالية :-

أ) طبيعة اى اختيار للتجديد ، خيارات الشراء أو شروط زيادة بدلات الإيجار .

ب)قيود مالية يتم فرضها من خلال اتفاقية عقد الإيجار مثل الحد من الإقتراض الإضافى أو أى عملية عقود إيجار أخرى .

ج)طبيعة أى شروط تتعلق بإيجارات طارئة مثل تلك التى تعتمد على زيادة الإستخدام أو البيع .

الإفصاحات في البيانات المالية للمؤجرين

- يتم الإفصاح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار التمويلي بالنسبة لمؤجر ، وعن قيمة الإيراد التمويلي غير المكتسب ، كمؤشر لاتجاه النمو في المنشأة ، فقد وجد أنه من الأفضل والمفيد أن يتم إيضاح إجمالي الإستثمار في العقود الجديدة مطروحا منه الإيراد غير المكتسب في أعمال جديدة والتي أضيفت خلال الفترة المحاسبية وذلك بعد طرح المبالغ ذات العلاقة مع العقود الملغاة، في بعض الأحيان يتم إيضاح الترتيبات التي يجريها المؤجر في عقود الإيجار ، وكذلك عن الحد الأدنى للدفعات المستقبلية والتي ستقبض عن فترات مستقبلية محددة .
- يتم إضافة الأصول الخاضعة لعقود التشغيل كالممتلكات والمنشآت والمعدات كأصول ثابتة في الميزانية العمومية للمؤجر . إن مبالغ هذه الأصول المؤجرة يتم الإفصاح عنها في كل ميزانية عمومية على أن يتم عرضها على أساس كل فئة من فئات الأصول ، وفي بعض الأحيان يتم تزويد المعلومات عن الترتيبات العامة التي يعدها المؤجر عند التأجير ، وعن قيمة الدخل المتحقق عن التأجير من عقود الإيجار التشغيلية والحد الأدنى المستقبلي من العقود غير قابلة للإلغاء، على أساس المبلغ الإجمالي خلال مدة محددة .

نص المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر .

محاسبة عقود الإيجار .

يتألف المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر من الفقرات (٤٤- ٦٤) من هذا المعيار أن هذا المعيار يجب أن يقرأ ضمن المحتوى للفقرات من (١- ٤٣) من هذا المعيار وكذلك ضمن المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية.

محاسبة عقود الإيجار التمويلية في البيانات المالية للمستأجرين.

- يجب أن ينعكس عقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجرين وذلك عن طريق تسجيل الموجودات والمطلوبات بمبالغ مساوية للقيمة العادلة عند بدء مدة العقد مطروحا منها الهبات ومستردات الضريبة التي يحصل عليها المؤجر أو القيمة الحالية للحد الأدنى للمستحقات عن الإيجار ، يتم إحتساب القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات

باستعمال معدل الفائدة الضمنية فى العقد إذا امكن تطبيقها ، وإلا فإن معدل فائدة الإقتراض التى يمكن للمستأجر أن يدفعها فى ظروف مماثلة هوا لذى يستخدم .

- يتم تقسيم الإيجارات ما بين تكلفة التمويل وتخفيض الرصيد المتبقى من المطلوبات . إن تكلفة التمويل يجب أن يتم تخصيصها وتوزيعها على فترات مدة العقد من أجل الحصول على معدل فائدة منتظمة وثابت للفترات وعلى الرصيد المبتبقى من تكلفة التمويل ولكل فترة مالية . إن نسبة تقريبية لمعدلات الفائدة الثابتة يمكن أن تستخدم فى هذه الحالة.

- يتم زيادة ورفع تكلفة الإستهلا ك اللأصل ولتكلفته الحالية خلال كل فترة محاسبية فى عقود الإيجار التمويلية ، إن سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة يجب أن تتمشى مع استهلاك الأصول التى تملكها المنشأة ،ويجب أن يتم تحميل الإستهلاك المحتسب على اساس القاعدة الموجودة ضمن ا لمعيار المحاسبى الدولى الرابع وهو (محاسبة الإستهلاك) وإذا لم يكن هناك تأكيد منطقى ومعقول على أن المستأجر سوف يحصل على حق الملكية مع نهاية مدة العقد أو خلال مدة العمر الإنتاجة أيهما أقل .

عقود الإيجار التشغيلية .

- يتم تحميل قسط الإيجار المحدد على أساس منتظم وفى ضوء الفائدة المتحققة للمستأجر خلال مدة العقد على حساب الأرباح والخسائر وخلال الفترة المحاسبة تتم هذه المعالجة بموجب عقد الإيجار التشغيلى .

محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين .

عقود الإيجار التمويلية .

- يتم إدراج الأصل الخاضع لعقد إيجار تمويلى فى الميزانية العمومية ولكن ليس على أملاك أو منشآ ت أو معدات ولكن كذمة مدينة بقيمة مساوية لصافى الإستثمار فى عقد الإيجار .

- يجب توخى الحذر عند الإقرار بالإيراد التمويلى المحدد على أساس نمط يعكس عائدا ثابتا عن كل فترة من فترات عقد الإيجار على صافى الإستثمار المؤجر أو صافى الإستثمار النقدى القائم ضمن عقد الإيجار التمويلى ، أن الطريقة المستخدمة يجب أن تنطبق بإستمرار على العقود التى لها نفس الصفات التمويلية .

- يجب أن يدرج المصنعون أو الموزعون المؤجرون أرباح البيع او الخسائر في الدخل وفقا للسياسة المتبعة من قبل المنشأة للمبيعات العادية، وإذا تم الإعلان عن معدل فائدة منخفض وأقل من سعر السوق فأن الارباح الناتجة عن البيع يجب أن تحدد بطريقة ما وكأن المطبق هو معدلات فائدة تجارية سائدة . إن التكاليف المباشرة والأولية يجب أن تحمل الى حساب الأرباح والخسائر عند بدء سريان عقد الإيجار .

عقود الإيجار التشغيلية .

- يتم إظهار الأصول المحجوزة في عقود الإيجار التشغيلية كأملاك ـ منشآت ومعدات في الميزانية العمومية للمؤجر ، اى أصول تمتلكها المنشأة .
- يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن الإيجار على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد الا إذا كانت هناك قاعدة منتظمة أخرى أكثر تمثيلا في احتساب الإيرادات المتوقعة من عقد الإيجار على أساس زمني.
- يجب أن يكون إستهلاك الأصول المؤجرة على أساس يشابه السياسة الإستهلاكية العادية للمؤجر ولاصل مشابه ، إن مخصص الإستهلاك يجب أن يتم احتسابه على أساس القاعدة الموضحة في المعيار المحاسبي الدولي الرابع (محاسبة الإستهلاك) .

محاسبة عمليات البيع وإعادة الإستئجار

- إذا نتج عن عملية بيع وإعادة استئجار في عقد تمويلي قيمة زائدة عن القيمة المسجلة كتكلفة الأصو ل فيجب عدم الإقرار بها في البيانات المالية الخاصة بالدخل والتي يعدها البائع/ المستأجر ، أما إذا تم الإقرار بمثل هـذه الزيادة فإنه يجب تأجيلها وإطفاؤها خلال مدة العقد .
- اعتبار أي عقد نتيجة معاملة عقد بيع أو إعادة استئجار عقد إيجار تشغيلي على ان تكون هذه المعاملة تمت على أساس القيمة العادلة ، وبالتالي يجب أن يتم الأقرار بالأرباح , الخسائر على الفور وخلال الفترة المالية التي تم فيها الأتفاق ، أما إذا كانت قيمة البيع أقل من القيمة العادلة فإن أي خسارة أوربح يتم الأقرار بها فوراً مالم تكن الخسارة معوضة عن طريق الأجور المستقبلية وعلى أساس سعر أقل من أسعار السوق المتداولة . إن الخسارة يجب أن تؤجل وأن يتم إطفاؤها على إمتداد الفترة التي يتوقع خلالها

إستخدام الأصل ، أما إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة ، فإن هذه الزيادة على القيمة العادلة يجب أن يتم تاجيليها وإطفاؤها خلال المدة المتوقعة لإستعمال هذا الأصل .

- يجب فى حالة العقود التشغيلية وإذا كانت القيم العادلة فى وقت البيع وإعادة الاستئجار أقل من القيمة المسجلة لهذا الأصل ، فى هذه الحالة يتم الأعتراف بخسارة مساوية فى القيمة وتمثل نتيجة الفرق بين القيمة المسجلة والقيمة العادلة . يجب أن تحمل هذه الخسارة إلى الأرباح فى الفترة المالية التى يتم فيها إبرام العقد .

الإفصاحات في البيانات المالية للمستأجرين

- يجب أن يتم الإفصاح عن قيمة الأصول المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلى وذلك فى كل ميزانية عمومية ، والإفصاح عن المطلوبات المرتبطة بهذه الأصول المؤجرة بصورة منفصلة عن المطلوبات الأخرى وأن يتم التمييز بينها على أساس أنها متداولة أو طويلة الأجل .
- يجب أن يتم الإفصاح عن التزامات الحد الأدنى من الدفعات فى ظل العقود التمولية والعقود التشغيلية غير القابلة للإلغاء والتى تزيد مدة عقدها عن سنة واحدة على أن يتم توضيح القيم والفترات الى سوف يتم فيها إستحقاق الدفعات .
- يجب أن يتم الإفصاح عن أي تعليمات أو قيود مالية ذات أثر مادى ، مثل خيارات التأجير أو الشراء ، والإفصاح عن أي إيجار طارىء وأى طوارىء أخرى ناجمة عن العقد.

الإفصاحات في البيانات المالية للمؤجرين

- يجب أن تتضمن كل ميزانية عمومية إفصاحاً عن تاريخ إجمالى الاستثمار فى العقود والمدرجة على أساس العقود التمويلية ، وإدراج أى إيرادات مالية غير مكتسبة وكذلك أى قيم متبقية غير مضمونة لنفاية الأصل المؤجر .
- يجب أن يتم الإفصاح عن القاعدة المستخدة فى عملية تخصيص الإيراد لكي ينتج عنه معدل فائدة دورى وثابت ، والإفصاح فيما إذا كانت العائدات مرتبطة بصافى الإستثمار أو مرتبطة بصافى الإستثمار النقدى فى عقد الإيجار ، أما إذا تم استخدام أكثر من قاعدة يجب أن يتم الإفصاح عنها جميعاً .

- يجب أن يفصح ويوضح المؤجر قيمة الأصول لكل فئة من فئات الأصول / وعن إجمالي قيمة الاستهلاك المتراكم لهذه الأصول في الميزانية العمومية إذا كانت أجزاء كبيرة من اعمال المؤجر تتكون من عقود الإيجار التشغيلية .

الافصاحات التي يقدمها المؤجر

الافصاحات اللازمة التي تبين الطرق المستخدمة للاقرار بالدخل الناتج عن العقود التمويليه.

٣/٩ الإعفاءات الضريبية لعقود التأجير التمويلي

تلعب الحوافز الضريبية دور هاما في مجال التأجير التمويلي ، حيث يمكن أن تجعل المستثمر يقرر ما إذا كان سيتبنى طريقة شراء الأصل أو استخدامه بنظام التأجير التمويلي:

وقد منح القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ عديد من الحوافز الضريبية للتأجير التمويلي هي :-

١- حق المؤجر في إستهلاك قيمة الأموال المؤجرة (م٢٤) .

٢-عدم سريان أحكام الخصم والإضافة والتحصيل وغيرها من نظم الحجز عند المنبع لحساب الضرائب على مبالغ الأجره واجبة الآداء الى المؤجر كما لايسرى على الثمن المحدد بالعقد . (م٢٦) .

٣-يعامل المؤجر بالنسبة للضرائب والرسوم الجمركية المقررة على المعدات المستورده بقصد تأجيرها المعاملة المقررة قانوناً بالنسبة للمستأجر وذلك طوال مدة التأجير .

وفي حالة فسخ العقد او ابطاله او انتهاء مدته دون ان يستعمل المستأجر حقه في الشراء فيستحق هذه الضرائب والرسوم .(م٢٧)

٤-ترد الضرائب والرسوم الجمركية التي سددت عما تم استيراده من اصول بقصد تأجيرها وفقاً لهذا القانون اذا أعيد تصدير هذه الأموال ، وذلك بعد خصم ٢٠٪ عن كل سنة انقضت من تاريخ الافراج عنها وتحسب كسور السنه سنة كامله . (م٢٨)

٥-مع عدم الاخلال بأية اعفاءات ضريبيه مقرره قانوناً يعفى المؤجر من الضرائب المفروضه على الدخل بالنسبه لأرباحه الناشنه عن عمليات التأجير التمويلي وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط .

٦-وفضلاً عن حق المؤجر في خصم جميع التكاليف اللازمه لمزاولة النشاط التأجيرى ، فقد نبهت الماده ٢٤ من القانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٥ الى حق الممول في خصم

المخصصات المعده لمواجهة الخسائر أو الديون المشكوك فيها ، " وفقاً للقانون " ٠ ولم يضع القانون قيداً على خصم هذه المخصصات كما فعل المشرع الضريبي في الماده ٦/٢٧ من القانون رقم ١٨٧لسنة ١٩٩٣الذى اشترط ان لاتزيد جملة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشاه على ان تكون هذه المخصصات مقيده بحساب المنشاه ، وان تستعمل فى الغرض الذى خصصت من اجله فاذا اتضح بعد ذلك انها استخدمت في غير ماخصصت من اجله فانها تدخل فى ايرادات اول سنة تحت الفحص ٠

٧- حق المستأجر فى خصم القيمة الايجاريه لعقد التمويل التأجيري ٠

فقد أجاز المشرع فى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ خصم القيمة الإيجارية المستحقه خلال سنة المحاسبة ، وذلك من ارباحه الخاضعة للضريبة ، ويجرى خصم القيمة الايجاريه وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل ٠

فقد اوضحت احكام القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ان عقد التأجير التمويلي يرد على اصول مؤجرة من مالكها الى مستأجر خلال مدة معينة ، يلتزم المستأجر خلالها باستعمال وصيانة واصلاح الاصول فى الاغراض التى اعدت لها ووفقاً للتعليمات ومع مراعاة الاعتبارات الفنيه (م٩) وعند انقضاء العقد دون تجديده أو شراء المستأجر للمال يلتزم المستأجر بأن يسلم الى المؤجر الاصول المؤجره بالحاله المتفق عليها فى العقد (م٢٠) ومن هنا يتضح : -

أ -ان الاصول المؤجره تعد بالنسبة لمالكها أصلاً متداولاً لايجرى عليه نظم الاستهلاك وفقاً للقواعد العامه ٠

ب -أن هذه الاصول تعد بالنسبة لمستأجرها اصلاً ثابتاً يستخدمه فى الانتاج ، ويلتزم وفقاً للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ بصيانتها ، وتسليمها فى نهاية مدة العقد بالحالة المتفق عليها ويمكن الاتفاق فى عقد التأحير التمويلي على ان تسلم الاصول بحالة جيده او بالحالة التى كانت عليها فى بدء التعاقد مما يكلف المستأجر مصاريف اضافيه لصيانتها والحفاظ عليها ، الأمر

الذى يبرر أحقيته فى خصم مقابل الصيانه والاستعمال بما يتفق مع احد مبررات خصم قسط الاستهلاك ٠ولاشك ان التطبيق العملى لتلك الاعفاءات الضريبية يمكن ابرازها على النحو التالى : -

١- مدى امتداد اعفاء الارباح الناشئه من عمليات التأجير التمويلى الى ارباح البيع الناتجه عن انتقال ملكية الاصل المؤجر الى المستأجر أو التصرف فيه الى الغير بأى صوره من صور التصرف ٠

لحسم تلك القضيه يتعين التفرقه بين موقفين : -

(أ)-اذا كان الاصل قد تم التصرف فيه الى المستأجر الذى انتقلت اليه ملكية الاصل اعمالاً لحق الاختيار المقرر بالماده ٥ من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ فان ربح البيع الناتج من هذا التصرف يعفى من الضريبة بشروط منها :

أ -ان يكون المستأجر اعمل حقه فى الاختيار بعد انتهاء مدة عقد التأجير ا لتمويلى ٠

ب -ان لايكون فى التصرف اخلال بقوانين تنظيم تملك غير المصريين للعقارات المبنيه والاراضى الفضاء او قواعد تملك الاجانب للأراضى الزراعية ٠

ج -ان يكون التصرف قد آل الى المستأجر خلال خمس سنوات من الاعفاء المقررة للمؤجر ٠

(ب) ان كان الأصل قد تم التصرف فيه الى الغير

فى هذه الحاله لايستحق المؤجر الاعفاء من الضريبة على ارباح البيع اذا كان المتصرف اليه شخصاً غير المستأجر او المتنازل اليه - فى هذه الحالات يجيز القانون ذلك لأنه لايعد التصرف بالأصل موضوع عقد التأجير التمويلى فى نهاية مدته من انشطة التأجير التمويلى ثم لايستحق الاعفاء المقرر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ المذكور ٠

٢-تحديد التاريخ الذى يتحدد به بدء مزاولة النشاط وبالتالى الاعفاء الضريبى لمدة خمس سنوات.

حيث يثور التساؤل عن التاريخ الذى يتحدد به بدء مزاولة النشاط ، وهل يكون التاريخ الذى تم فيه قيد المؤجر بسجل المؤجرين ام هو تاريخ قيد اول عقد للتأجير التمويلى ؟ حيث تلتزم الماده (٣) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ الجهة الادارية المختصة بان تعد سجلاً لقيد المؤجرين كما تعد سجلاً آخر لقيد عقود التأجير التمويلى التى تبرم او تنفذ فى مصر او يكون احد اطرافها مقيماً فيها ٠

يمكن القول بان العبره فى تحديد بدء النشاط هو بواقع الامر حتى ولو كان هذا الواقع مخالفاً لاجراءات قانونية أو تنظيميه ، فاذا استطاعت مصلحة الضرائب ان تثبت ان المؤجر قد قام فعلاً بالتأجير التمويلى لأصل من الأصول التى يملكها او التى آلت ملكيتها اليه بأى صوره من الصور ، اعتبر تاريخ اول تأجير تمويلى هو تاريخ بدء مزاولة النشاط الذى تحسب على اساسه فترة الاعفاء الضريبى حتى ولو كانت سابقه على القيد فى سجل قيد الموردين او سجل قيد عقود التأجير التمويلى .

٣- مدى انتقال الحق فى الاعفاء الضريبى من المؤجر الى المتنازل اليه خلال فترة الاعفاء الضريبى.

اجازت المادة الخامسة عشر من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ان يتنازل المؤجر عن العقد الى مؤجر آخر ومن ثم يثور التساؤل عن مدى احقية المتنازل اليه فى استكمال مدة الاعفاء المقررة للمؤجر المتنازل ، يمكن القول بان الاعفاء المقرر فى الماده ٣٠ من القانون المذكور اعفاء شخصى منحه المشرع الى المؤجر فاذا تنازل هذا المؤجر عن النشاط خلال فترة الاعفاء ليس للمتنازل اليه ان يستكمل مدة الاعفاء المقرره ، لأن المتنازل اليه (المؤجر الجديد) يتمتع باعفاء شخصى مستقل هو خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولتة النشاط وان للقول بحقه فى استكمال مدة الاعفاء المقرره للمتنازل تعنى منحه مدة اعفاء تبلغ اجمالاً أكثر من الخمس سنوات التى قررها له المشرع وهو مايخالف نص القانون .

٤- تحديد القيمة الايجاريه موضوع عقد التأجير التمويلى للأصول المعنوية .

يقصد بالقيمة الايجاريه المبلغ الذى يقدمه المستأجر الى المؤجر لقاء استخدام العين موضوع الايجار فى النشاط الخاضع للضريبه ويحدد هذا المبلغ عادة باتفاق الطرفين بموجب عقود ثابته .

وقد يتضمن عقد التأجير التمويلى قيمة صوريه غير حقيقيه للأصل المؤجر ويكون لمصلحة الضرائب فى هذا الصدد ان تأخذ بقيمة ايجار المثل .

لما كان المشرع قد قرر جوازاً ان يقع التأجير على مال معنوى ، ومن ثم يثور التساؤل عن طبيعة وطريقة تحديد القيمة الايجاريه لبعض الاصول المعنويه ومنها : -

أ-اذا كان عقد التأجير التمويلي يقع على تأجير الجرارت الزراعية (حتى ٨٦حصان) وماكينات الري ، فان القيمه الايجارية المدفوعه لاتسرى عليها الضريبة عملاً بنص الماده ١٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لأن المشرع في قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ قد نص على عدم الاخلال بأية اعفاءات مقرره في القوانين الأخرى •

ب-ارباح التأجير للوحدات السكنية المفروشة او جزء منها لمزاولة نشاط تجارى او صناعى او مهنى تتحدد على اساس قيمة الايجار الفعلى مفروشاً مخصوما منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف او بالقيمة المقرره فى الفقرة الثانيه من الماده ٢٣ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ •

ويخفض صافى الربح الى النصف اذا كان المستأجر من الجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهنى •

ج-المبالغ التى تدفع مقابل حقوق المعرفة او الاستغلال او الآداء على اختلاف انواعها وصورها وهذه تخضع للضريبه بغير اى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف او الاعباء العائلية مع التزام دافع هذه المبالغ بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها للمأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأول من الشهر التالى لدفع تلك المبالغ طبقاً للماده ١٨٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ •

الفصل العاشر

المشاكل التطبيقية للحوافز الضريبية في المنشآت الفندقية والسياحية

مقدمة :

تحظى صناعة السياحة في الكثير من دول العالم - وخاصة المتقدمه - باهتمام كثير من قبل الحكومات والباحثين ، وكذلك الممارسين من رجال الاعمال ، ورغما عن تباين الاثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لصناعة السياحة ، الا ان الدلائل العملية وتجارب الدول تشير الى التزايد الملحوظ في الدور الذي تلعبه السياحة بصفة عامة في قضايا التنمية بمفهومها الشامل (د. احمد ماهر ، د. عبدالسلام ابوقحف ،١٩٨٨ ، ص ٧-١٦) .

وقد تم ترجمة الاهتمام الكبير بقطاع السياحة في كثير من دول العالم - ومن بينها جمهورية مصر العربية - في شكل تشجيع الاستثمارات في هذا المجال واعطاء المزيد من الحرية للقطاعين العام او الخاص بمزاولة العديد من الانشطه وانشاء المشروعات السياحية هذا بالاضافة الى التسهيلات والتيسيرات والحوافز الضريبية ، ولعل ابرزها الاعفاءات الضريبية والجمركية على واردات قطاع السياحه ، حيث ان كثير من البلدان تقوم بمنح مدى واسع ومتباين من الحوافز الضريبية، وبالطبع فان التأثير العادى لتلك الحوافز هى تخفيف عبء الضرائب على الدخل المستمد من رأس المال ، أيضا فان معظم البلدان يكون لديها تمييز ضريبي قطاعي جوهري بالنسبه لبعض الانشطه مثل الصناعة والسياحة Oldman and Bird, 1977, PP.439-440.

ولاشك فان هناك كثير من المشاكل التى تواجه التنمية السياحية في مصر (حسين بدران ،١٩٩٣،ص ١٥٣-١٥٩) اهمها المشاكل الطبيعية والعمرانية ، المشكلات والمعوقات التنظيمية ، المشكلات والمعوقات المالية ، المشكلات والمعوقات التسويقية .

يهتم هذا البحث بصفة اساسية بدراسة مشاكل تطبيق الحوافز والاعفاءات الضريبيه للمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافى تلك المشاكل ، تأسيسا على ذلك فسوف يتم تنظيم البحث على النحو التالى :

اولا : دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية.

ثانيا : المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية للمنشآت الفندقية والسياحيه ومقترحات علاجها .

ثالثا : خلاصة البحث وتوصياته .

رابعا : مراجع البحث .

أولا : دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية :

فى هذا الجزء سوف يتم تناول طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية ودراسة صور الحوافز الضريبية مع تحديد الحوافز الضريبية المرتبطه بتلك المنشآت .

١/١ : تحديد طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية :

بوجه عام يمكن التمييز بين ثلاثة انواع من المنشآت الفندقية والسياحية (عادل محمد خير، ١٩٩١، ص ٤٤ـ٤٥) هى :

١ ـ النوع الاول : وهى المنشآت الفندقية المعده اساسا لاقامة السياح.

٢ ـ النوع الثانى : وهى المنشآت السياحية المعدة اساسا لاستقبال السياح.

٣ ـ النوع الثالث: وهى المنشآت السياحية المخصصة لنقل السائحين .

وقد حدد المشرع طبيعة تلك المنشآت الفندقية والسياحية على وجه الحصر (القانون رقم (١) ،لسنة ١٩٧٣، المادة الاولى والثانية) حيث نص على مايلى :

" تعتبر منشآت فندقية فى تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية وما اليها من الاماكن المعدة لاقامة السياح ، وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة " .

" وتعتبر منشآت سياحيه فى تطبيق أحكام هذا القانون الاماكن المعدة اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات

المكان كالملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم ، والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة "
كذلك تعتبر منشأة سياحية وسائل النقل المخصصه لنقل السياح فى رحلات برية او نيلية أو بحرية والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحه .

ولايجوز انشاء او اقامه المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها او اداراتها الا بترخيص من وزير السياحة طبقا للشروط والاجراءات التى يصدر بها قرار من وزير السياحة ".

باستقراء النصوص السابقه يتضح للباحث مايلى :

١ - ان عدد المنشآت الفندقية والسياحية التى تعد لاقامة واستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم وتخصص لنقل السائحين فى رحلات برية او نيلية او بحريه ١٥ منشأة منهم ٨ منشآت فندقية (ينظر الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون) ، و ٧ منشآت سياحية (ينظر الفقرة الثانية من المادة الاولى من القانون) ، وقد جاء حصر هذه المنشآت وتعدادها على وجه الحصر وليس المثال .

٢ - يتعين التفرقه بين المنشأة الفندقية او السياحيه والشركه السياحية،حيث ان المنشأة الفندقية او السياحية قد حددها القانون رقم (١) لسنة ٧٣ على سبيل الحصر وفقا لما سبق ، اما الشركة السياحية فيقصد بها وكالة السفر او السياحه وهى تلك التى تقوم بكل او بعض الاعمال السياحية التالية كما اشار اليها القانون ١١٨ لسنة ٨٣(د. امين السيد احمد لطفى ،١٩٩٣،ص٥١٢-٥١٣) :

١ - تنظيم رحلات سياحية جماعية او فردية داخل مصر او خارجها .
٢ - بيع او صرف تذاكر السفر .
٣ - تشغيل وسائل النقل .

٣ - يجوز لاى شركة سياحيه ان تمتلك فندق او باخره سياحية او فندق عائم

أو قرية سياحية (الشركة السياحية فقره"أ"النقل السائحين)وسيلة نقل سياحى (الشركة السياحيه فقره (أ)او(جـ) بينما لايمكن لاى شركة غير سياحية ان تمتلك وسائل نقل سياحى (فيما عدا شركات الطيران) ويؤكد ذلك ماجاء بقانون مزاولة الاعمال السياحية وقرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ٨٣(ينظر المادة (١) ، مادة (٣١)،مادة(٣٢)،

٢/١ : طبيعة واشكال الحوافز الضريبية :

تمثل انظمة الحوافز الضريبية أحد الادوات الضريبية والمالية المختلفة لتشجيع الاستثمارات والتأثير عليها وتوجيهها الى الاتجاه الذى يتفق مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة Bird and Oldman, 1990, PP.153-154) .

ويختلف تأثير وفعالية نظم الحوافز الضريبية فى تحقيق المستهدف منها باختلاف حجم ونوع تلك الحوافز الممنوحه فضلا عن شكل تنظيمها ومدى التناسق بينها وبين حوافز اخرى .

بوجه عام تنقسم الحوافز الضريبية الى عدة اشكال وصور أهمها الاجازه الضريبية ، الاعفاء من الضريبة على الواردات ، المعدلات التمييزيه ،الائتمان الضريبى ، تخفيض وعاء الضريبه ، المعونات الاستثمارية ،الاستهلاك المعجل ، ترحيل الخسائر Hicks, 1977, PP.708-716; Lent 1967;9171, PP.197-200) .

ويمكن ايجاز أهم تلك الحوافز الضريبية الشائعه على النحو التالى :

١ — الاجازات الضريبية : Tax Holidays

ويقصد بذلك النوع منح المنشآت اعفاءً ضريبيا لعدد من السنوات فى بداية حياتها الانتاجيه (Prest, 1985, P.93) ويعتبر الاعفاء الضريبى أكثر أنواع الحوافز شيوعا ، ويشير بوضوح الى اعفاء الدخول المتولده

جزئيا او كليا من الرصيد للضريبة (سواء ضرائب الدخل او الضريبة علـــى الواردات) .

٢ - ترحيل الخسائر: Losses carrying

تختلف فعالية ترحيل الخسائر كحافز ضريبى على اتجاه نمط ترحيل هذه الخسائر الى الامام Loss carry-forward او ترحيل الخسائر الى الخلـف Loss carry-back او كلاهما . ولاشك ان السماح بترحيل الخسائـــر للخلف يترتب عليه أثار تمييزيه فى غير صالح المنشآت الجديدة وفى صالح المنشآت القائمة ،على النقيض فان السماح بترحيل الخسائر للامام يمثل حافزا على دخـول المنشآت الجديدة لدائرة النشاط الانتاجى ، كما يشجع الوحدات القائمة علـــى التوسع وبناء طاقات انتاجية جديده مع اقتناء بعض الاصول الرأسمالية التى تـزداد فيها درجة المخاطره .

ويمكن الاستفاده من مزايا كل من البديلين حيث ترحل الخسائـــر اولا للخلف لمده محدده (مثلا ٣ سنوات كما يحدث فى التشريع الضريبى الامريكى) ثم السماح بترحيل مالم يستغرق من هذه الخسائر الى الامام لعدد من السنوات (عادة ماتكون خمسة سنوات)
ولاشك ان تحديد الفترة الزمنية التى يسمح فيها بترحيل الخسائر يعتبر امـــرا هاما لزيادة فاعلية ذلك الحافز على حجم الاستثمارات طـويلة الاجل التى قـــد تزداد فيها درجة المخاطره (د. محمود السيد الناغى،١٩٨٧،ص ١٠ـ١١) .

٣ - الاهلاك المعجل : Accelerated Depreciation

يقصد بذلك الحافز الضريبى كافة الطرق التى تؤدى الى اهلاك قيمـــة التكلفة التاريخيه للاصول الرأسمالية خلال فترة زمنية اقل من فترة حياتهـــا الانتاجية ، ويؤدى الاهلاك المعجل الى تخفيض الضريبة فى السنوات الاولى من حياة الاصل وارتفاع ذلك الدين فى السنوات الاخيره ،وذلك الحافز يترتـــب

عليه فائدتين هامتين هما تحسين سيوله المنشأة حين تأجيل سداد الضرائب بالاضافة الى زيادة صافى القيمه الحاليـة للمشروع ، هذا وتتعدد طرق الاهلاك المعجل من أهمها طريقة الاهلاك الحر Free depreciation (حيث يسمح للمستثمر اختيار عدد السنوات التى تسمح خلالها اهلاك التكلفة التاريخية للاصل) ، طريقة السماح المبدئى Initial Allowance (حيث يتم حساب الاهلاك العادى للاصول الجديدة واضافة نسبة معينه من تكلفة هذه الاصول كقسط مبدئى لقسط الاهلاك العادى) ،بالاضافة الى طريقة الاهلاك الخمسى Five years amortization ويتم ذلك على اساس نسبة ٦٠٪ فى اول سنة ثم ١٠٪ على اربعة سنوات تالية) (ينظر بالتفصيل د. حامد عبدالمجيد دراز ، ١٩٨٤،ص ١٥٨-١٧٠).

٤ – الاسعار الضريبية التمييزية : Differantiated rates

حيث يمكن استخدام اسعار الضريبة Tax rate كأداه لجذب المشروعات الاستثماريه من خلال تخفيض سعر الضريبة او التميز عند تحديد سعر الضريبة بالنسبة لتخفيض سعر الضريبه قد يتم استخدام سعر ضريبة منخفضه بالنسبة لانشطة التصدير او السياحه عن الانشطه التجارية مثلا ،ولا شك ان هذا الحافز يؤثر بشكل مباشر على مبلغ الضريبة الواجب اداوءه ويتجه قياس عائد هذا الحافز بالفرق بين قيمة الضرائب التى كانت ستدفع فى ظل معدل الضريبة العادى والضرائب الواجبه الاداء فى ظل المعدل المنخفض .أما بالنسبة للاسعار التمييزية والتى تمثل اسعار ضريبة مرتبطه عكسيا بنوع المشروع او حجمه او مدى مساهمته فى اهداف خطه التنميه ، وكمثال تطبيقى لاستخدام ذلك الحافز كاداه لجذب الاستثمار وتوجيهه نحو الانشطه المرغوبه فى استخدام سعر ضريبى تمييزى للانشطه الصناعية عن التجارية ، كذلك استخدام اسعار ضريبة جمركية تمييزيه للسلع التى تمثل نسبة الاجزاء المصنعه منها محليا عن نسبة مقررة الى مجموع الاجزاء الكاملة المكونة للمنتج النهائى .

٥ - المنح الاستثمارية : Investment Subsidies

ويشير هذا النوع من الحوافز الى الخصومات او المسموحات الضريبية التى تؤدى الى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة او تخفيض دين الضريبة، حيث يتم السماح باستهلاك اضافى للاصول الثابته كحافز ضريبى يعمل على تشجيع الاستثمار فى المجالات المرغوبه ، وقد يتم خصم تلك المنحه من الوعاء الخاضع للضريبة ويعتبر هذا التخفيض بمثابة اعانة من الحكومة او مايطلق عليه بالمسموح الاستثمارى Investment Allowance وقد يتم خصم تلك المنحه من دين الضريبة او مايطلق عليه بالائتمان الضريبى Tax Credit حيث يعتبر هذا التخفيض بمثابة اعانه مباشره من الحكومه ،ويتمثل الفرق بين الحالتين فى ان الاولى يتم تخفيض دين الضريبة بشكل غير مباشر ،حيث يصيب التخفيض وعاء الضريبه ، وبالتبعيه يتم تخفيض دين الضريبة ، على العكس فى الحالة الثانية ، حيث يتم تخفيض دين الضريبة بشكل مباشر .

٦ - رد الضريبة : Tax rebate

ومن امثلة ذلك النظام رد الضريبة فى حالة قيام الممول ببيع اصل ثابت قديم واستخدام ثمن البيع فى شراء اصل جديد يحل محل الاصل القديم خلال فترة مقررة ، ويهدف هذا الحافز الى حث الممولين على تجديد اصولهم القديمة باصول اخرى جديده مما قد يدفع بعملية التنمية بشكل مضطرد (د. عبدالكريم صادق واخرين ،١٩٨٠، ص ١٣) .

٣/١: صور الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية :

يمكن ابراز الحوافز الضريبية التى تتمتع بها المنشآت الفندقيه والسياحية عن طريق استعراضها حسب ارتباط تلك المنشآت ببيئة قانونية معينه، بمعنى آخر عرض الحوافز الضريبية الخاصه بتلك المنشآت طبقا للقوانين الضريبية وغيرالضريبية التى تنشأ فى ظلها تلك المنشآت الفندقية والسياحية ، يوضح

الجدول رقم ١/٣/١أ تلك الحوافز بشكل موجز ثم يلى ذلك استعراض طبيعة هذه الحوافز.

الحوافز الضريبية التي يمكن ان تتمتع بها المنشآت الفندقية او السياحية

	الاعفاء الضريبي	حوافز اخرى
١ ـ الحوافز الوارده في القانون رقم (١) لسنة ٧٣.	ـ اعفاء ضريبي على الدخل (اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات) ـ اعفاء من الضريبة الجمركية .	
٢ ـ الحوافز الوارده	اعفاء ضريبي على الدخل ـ (اجازه ضريبية لمدة ١٠ سنوات) ـ اعفاء من الضرائب العقارية . ـ اعفاء من الرسوم والضرائب الجمركية.	
٣ ـ	ـ اعفاء ضريبي مقيد بنسبه معينه من الارباح تعادل الفائده على الودائع (اذا اتخذت الشركه شكل شركة مساهمة) .	ـ ترحيل الخسائر . ـ رد الضريبة .
٤ ـ الحوافز الضريبية الواردة بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩	ـ اعفاء من ضريبة الدخل لمدة خمسة سنوات (اجازه ضريبية) ـ اعفاء اضافى بما لايجاوز خمسة سنوات قرار من رئيس مجلس الوزراء.. ـ اعفاء اضافى لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلى فى المشروعات عن ٦٠٪) . ـ اعفاء من رسوم الدمغه ورسوم التوثيق على عقود التأسيس . ـ اعفاء من الدمغه النسبية لمدة خمس سنوات	
٥ ـ الحوافز الضريبية الوارده فى القانون ١٨٦ لسنة ٨٦		ـ سعر منخفض لخضوع المنشآت الفندقية والسياحية ومستلزماتها بمعدل ٥٪.

١/٢/١أ: الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية الوارده فى القانون رقم ١ لسنة ٧٣:

يشير نص المادة (٥) من القانون (١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية الى مايلى :

" اعفاء المنشآت الفندقية والسياحيه من ضريبة الارباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقوله وغيرها من الضرائب الاضافية على اى منها، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط ان يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون " .

كذلك يشير نص المادة (٦) من القانون (١) لسنة ٧٣ الى مايأتى :

" يعفى مايستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية من الضرائب والرسوم الجمركية ، كما تعفى من تلك الضرائب والرسوم المستلزمات التى تستورد لبناء او تجهيز او تجديد المنشآت المنشآت الفندقية او السياحية ،ويصدر بهذا الاعفاء قرار من وزير المالية بناء على اقتراح وزير السياحة ".

بتحليل النصين السابقين يتضح مايلى :

١ - ان الحوافز الضريبية الخاصه بالمنشآت الفندقية والسياحية الواردة بهذا القانون قد تمثلت فى الصور التالية :

أ - اعفاء من الضريبة على الدخل (اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات).

ب - اعفاء من الضريبة الجمركية (طبقا للقانون يعتبر اعفاء مطلق من سداد الضريبة الجمركية).

٢ - ان الشروط الخاصه بتمتع تلك المنشاة بالاعفاءات من الضريبة على الدخل تتمثل فيما يلى :

أ - صدور تراخيص من وزارة السياحه الى الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية .

ب - صدور قرار من وزير السياحة بالاضافة الى تراخيص من وزارة السياحة لما ياتى:

١ - الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه .

٢ - الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم .

٣ - وسائل النقل السياحى .

جـ - مدة الاجازة الضريبية خمس سنوات فقط تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

د - ان تكون المنشآت الفندقية مخصصه لاقامة السياح ، بينما تكون المنشآت السياحية معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات المكان ، كما يجب ان تكون وسائل النقل مخصصه لنقل السياح سواء فى رحلات برية او نيليه او بحرية .

هـ - ان الاعفاء الضريبى المقرر (الاجازة الضريبية) تنصب على المنشأة الفندقية او السياحية ذاتها ولاينصرف على الشركة التى تقوم بامتلاك المنشآت وبغض النظر عن شكلها القانونى وايا كانت انشطتها الاخرى .

٣ - ان الشروط الخاصة بتمتع تلك المنشآت بالاعفاء الكامل من الضرائب الجمركية تتمثل فيما يلى :

أ - اعفاء مايستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية .

ب - اعفاء المستلزمات التى تستورد لبناء او تجهيز او تحديد المنشآت الفندقية او السياحية .

جـ - يصدر بهذا الاعفاء قرار من وزير المالية بناء على اقتراح وزيرالسياحة.

د - لايجوز التصرف فى الاشياء المستورده الا بموافقة وزير السياحة .

١/٣/٢ : حوافز ضريبية اخرى مرتبطه بتلك المنشآت وارده فى قوانين أخرى :

يشير نص الماده الخامسه من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ الى ان اعفاء تلك المنشآت الفندقية والسياحيه لايخل بايه اعفاءات ضريبية اخرى مقررة فى اى قانون اخر ، تأسيسا على ذلك فان هذه المنشآت يمكن ان تتمتع باية

حوافز ضريبية اخرى واردة فى القوانين الاخرى على النحو التالى :

١/٢/٢/١ : الحوافز الضريبية الواردة فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة (قانون ٥٨ لسنة ٧٩)٠

٢/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية الوارده فى قانون الضرائب على الدخل (القانــون ١٥٧ لسنة ٨١) ٠

٣/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية الوارده فى قانون الاستثمار (القانون رقم ٢٣٠ لسنة٨٩)٠

٤/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه بشركات المساهمة ٠

٤/٤/٣/١ : الحوافز الضريبية الواردة فى قانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦٠

<u>١/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة:</u>

بموجب المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ يمكن للمنشات الفندقية او السياحيه التى تقام فى المناطق العمرانية الجديده ان تستفيد من الاعفاءات الضريبيــة المقرره وبمقتضى تلك الماده تتمثل الحوافز الضريبية المرتبطه فيما يلى (رمضان صديــــق ١٩٩١، ص ٨ــ١٦) ٠

١ ـــ اعفاء ارباح المنشآت الفندقية او السياحيه التى تزاول نشاطها فى المناطق الخاضعة لاحكام هذا القانون من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية لمدة عشر سنوات اى ان المشرع قد قرر اعطاء المنشآت المرتبطه اجازه ضريبية بهذه المده ٠

٢ ـــ اعفاء المنشآت التى تقام فى تلك المناطق من الضرائب العقارية ٠

٣ ـــ اعفاء من الرسوم والضرائب الجمركية على الواردات اللازمة للمشروعات المرتبطـــة بانشاء هذه المجتمعات ٠

الا ان هنالك شروط ترتبط بالتمتع بمثل هذه الاعفاءات هى مايلى :

١ ـــ ان الاعفاء مشروط بمزاولة المشروع او المنشأة للنشاط داخل المناطق العمرانيــة الجديدة ٠

٢ ـــ ان الاعفاء ينصرف الى ذلك الجزء من الارباح التى تتحقق من مزاولة النشـــاط داخل تلك المناطق ، وعلى ذلك فلو ان لتلك المشروعات فروع تزاول النشـــاط

خارج هذه المناطق ، فان ارباحها من تلك الفروع لن تتمتع بتلك الاعفاءات الضريبية المقررة •

٣ - ان الاعفاء او الاجازه الضريبية تكون لمدة عشرة سنوات تبدا من اول سنه ماليه تاليه لبداية الانتاج او مزاولة النشاط بحسب الاحوال •

٢/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده فى قانون الضرائب على الدخل :

ابرز مايمكن ان تتمتع به المنشآت الفندقية والسياحية من حوافز وارده بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ هو نظام ترحيل الخسائر ، ونظام رد الضريبة•

- ترحيل الخسائر : Losses Carrying

بوجه عام تعتبر المعامله الضريبية للخسائر احد الوسائل الهامه التى يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الاثار السلبيه للضرائب ، بل وتشجيع الاستثمارات وتختلف فعالية وتأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبى على قرار الاستثمار باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر الى الامام او الى الخلف او كلاهما Comiskey and Grove, 1982, P.7; Miller, 1983, P.19)

يشير نص الماده (٢٥) ، والماده (١١٥) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ الى انه اذا تم حساب احدى السنوات بخساره ، فان تلك الخساره تخصم من ارباح السنوات التالية بحد اقصى خمسة سنوات •

وهذا الحافز الضريبى يعتبر بمثابة ترحيل مقيد الى الامام Carry Forward Losses ويشترط فى تمتع المنشآت الفندقية والسياحية بهذا الحافز مايلى :

- ان الخسارة التى يجوز ترحيلها هى تلك التى تم تحديدها طبقا للقواعد التى ينص عليها قانون الضرائب اى الخساره الضريبية وليست المحاسبية •

- ان اجازة ترحيل الخسارة المتعلقة باحد السنوات لتخصم من ارباح السنوات التالية مقيده بحد اقصى لمدة خمسة سنوات ، ويكون ترحيلها للامام فقط •

- رد الضريبة : Tax rebate

سمح المشرع الضريبى وفقا للماده (١٧) والماده (١١٧) من القانون بامكان

استرداد الضريبة على الارباح الرأسمالية ،وذلك بالخصم من الضريبة او الضرائب التي تستحق على الممول عن السنه او السنوات الماليه التابعة للبيع او للاستبدال .

ويتطلب استفادة المنشآت من ذلك الحافز توافر عدة شروط هى (د٠حسن كمال ، ١٩٩٠ ،ص ١٠٨) :

١ - ان يتم الاستخدام الكامل وليس الجزئي لثمن بيع المنشأة الفندقية اوالسياحية٠

٢ - ان يتم الاستخدام فى نفس السنة التى تم فيها البيع او الوصول على التعويض او فى خلال السنتين الماليتين التاليتين .

٣ - ان يتخذ الاستخدام شكل اصول رأسمالية (منشآت فندقية او سياحية)مشتراه جديدة .

٤ - ان تؤدى الاصول الرأسمالية الجديدة الى زيادة الانتاج وتحسينه .

٥ - ان تمسك المنشأة دفاتر منتظمه .

٤/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده بقانون الاستثمار :

تضمن القانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٨- قانون الاستثمار عديد من الحوافز الضريبية التى اتخذت شكل الاعفاء الضريبى ، واهم مايمكن ان تتمتع به المنشآت الفندقية او السياحية اذا ما اقيمت فى ظل هذا القانون من اعفاءات مايلى :

١ - اعفاء من ضرائب الدخل (لمدة خمسة سنوات) وجواز من الاعفاء لمدة او مدد اخرى على النحو الاتى (مادة ١١ من القانون رقم ٢٣٠لسنة ٨٩) :

- اعفاء لمده خمسه سنوات يجوز مدها لمدة او لمدد اخرى بما لايجاوز خمسة سنوات بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلس ادارة هيئة الاستثمار - اذا اقتضت ذلك اعتبارات الصالح العام وفقا لمجال عمل المشروع وموقعه الجغرافى ومدى اسهامه فى زيادة الصادرات وفى تشغيل العمال ودفع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

- اعفاء لمدة عشرة سنوات للمشروعات التى تقام داخل المناطق الجديدة

والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، ويجوز مدها لمدة خمسة سنوات اخرى في الحالات التي تقتضيها المصلحة العامة .

- اعفاء اضافي لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلي في الالات والمعدات والتجهيزات بالمشروعات بنسبة تزيد عن ٦٠٪ (باستبعاد المال المستثمر في المباني والاراضي) .

٢ - اعفاء الارباح التي توزعها المشروعات من الخضوع للضريبة العامة على الدخل ولذات مدة الاعفاء .

٣ - اعفاء رؤوس اموال المشروعات ايا كان شكلها القانوني من ضريبة الدمغه النسبية ولذات المدد المذكورة .

٤ - اعفاء المشروعات من رسوم الدمغه ومن رسوم التوثيق والشهر على عقود تأسيسها وكذلك جميع العقود المرتبطه بالمشروع حتى تمام تنفيذه .

٤/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه بالشركات المساهمة :

اذا اتخذ الشكل القانوني للشركة التي تمتلك المنشآت الفندقية او السياحية نوع الشركة المساهمة ، فان تلك الشركة سوف تتمتع بالحوافز الضريبية المقررة للشركات المساهمة ولعل ابرز تلك الحوافز الخاصه هو الاعفاء الضريبي لجزء من الارباح يعادل نسبة معينه من رأس المال المدفوع تطبيقا لنص المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ والتي تنص على مايلي :

" اعفاء مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة "

يتضح من هذا النص انه يمكن للشركة المساهمة التي تمتلك المنشأة الفندقية او السياحية ان تتمتع باعفاء اضافي (بعد انتهاء الاعفاء الخمس المقرر لتلك المنشأة) يكون هذا الاعفاء في حدود نسبه معينه تم تحديدها بنسبة الفائدة التي يقررها البنك

المركزى على الودائع لسنة المحاسبة .

وتتمثل شروط التمتع بهذا الاعفاء مايلى (د.أمين السيد احمد لطفى ، ١٩٩٣ ص ٩١) :

١ - ان تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام او الخاص دون غيرها من شركات الاموال .

٢ - ان تكون اوراق الشركة المالية مقيده فى سوق الاوراق الماليه .

٣ - الاتزيد النسبه المعفاه المقررة من الفائدة التى يقررها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك فى سنة المحاسبه .

٥/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده بقانون تنظيم الاعفاءات الجمركية :

تضمن القانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦ الخاصه بتنظيم الاعفاءات الجمركية فى المادة الثانية والرابعة من القانون تحصيل ضريبة جمركية موحده مقدارها ٥٪ من قيمة ماتستورده المنشآت الفندقية والسياحية من الالات والمعدات والاجهزة اللازمة لانشائها . أى انه بمقتضى صدور هذا القانون فقد تم الغاء نص الماده (٦) من القانون (١) لسنة ٧٣ وهكذا تغير الشكل العام لهذا الحافزمن اعفاء مطلق عن الضريبة الجمركية الى الخضوع لسعر منخفض للضريبة الجمركية (٥٪) .

ولاشك فان هذا يؤدى الى وجود تضارب فيما بين القانونين .

ثانيا : المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها :

هناك مشاكل عديدة ارتبطت بوجه عام باستفادة المنشآت الفندقية اوالسياحية بالحوافز الضريبية المقررة فى القانون (١) لسنة ٧٣ او القوانين الاخرى التى سبق الاشارة اليها ، ويمكن ابراز تلك المشاكل على النحو التالى :

٢/١ : تتعلق المشكلة الاولى بمدى اعتبار فترة التوقف عن التشغيل بسبب

ظروف قهرية او حالات طارئة او احداث مفاجئة ضمن فترة الاجازة الضريبية اوفترة الاعفاء الخمسى المقرر للمنشآت الفندقية او السياحية سواء بمقتضى القانون رقم (١) لسنة ٧٣ او قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ .

فعلى سبيل المثال لو شب حريق باحد المنشآت الفندقية او السياحية ، وترتب على ذلك توقف المنشأة عن العمل خلال فترة الاجازة الضريبية المقررة ، فهل يتم اعتبار فترة التوقف ضمن مدة الاعفاء الضريبى باعتبار ان هذا التوقف كان بسبب خارج عن ارادة الشركة . وهناك ظروف اخرى كثيرة مماثلة ـ مثلا بسبب ظروف حرب الخليج او بسبب احداث التطرف السائده فى الوقت الحالى توقفت كثيرمن المنشآت الفندقية او السياحية عن العمل او بالكاد تعمل بنصف طاقتها .

وقد تنازع هذا الموضوع رأيين اولهما ينادى بعدم دخولها ضمن فترة الاعفاء، وثانيهما يرى اعتبارها تدخل ضمن فترة الاجازة الضريبية .

يعتمد الرأى الاول الخاص بتضمين فترة التوقف ضمن مدة السنوات الخمسه المقرره للاعفاء من الضرائب على رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (ينظر رأى الجمعية بتاريخ ٨٤/٦/٦ ـ ملف ٢٨١/٢/٣٧) والذى انتهى الى ان الاعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات يبدأ من اول سنه ماليه تالية لبداية الانتاج او لمزاولة النشاط حسبما يتبين من نص المادة ١٦ من القانون ٤٣ لسنة ٧٤ (الذى استبدل بعد ذلك بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩) . وهو نص خاص يقضى صراحة بان يكون الاعفاء من الضريبة لمدة خمسة سنوات اعتبارا من المدة المذكورة سلفا ،ولم يتم النص على خمس سنوات انتاجيه حتى يمكن القول بعدم حساب المده التى يتوقف فيها المشروع خلال مده الاعفاء المشار اليها ، وبما ان هذا النص يعد استثناء من القواعد العامه للضريبة ، فمن ثم لايجوز التوسع فى تفسيره او القياس عليه ويتعين تطبيقه فى الحدود الواردة فيه .

تاسيسا على تلك الفتوى تجرى مصلحة الضرائب على تطبيق تلك الفتوى (التعليمات التفسيرية رقم (٣) للمادة ١٦ صادره بتاريخ ٨٤/٩/٣) باعتبار ان مدة الاعفاء قد

بدات فعلا ببداية الانتاج وتلك المده ليست مماثلة لمدة التقادم المعروفه ،ومن ثم فهي لاتخضع لاحكام الوقف والانقطاع ، بل هى مدة اعفاء ضريبى لايرتبط حسابها بالانتاج الفعلى .

الا ان الباحث يتفق مع الرأى الثانى الخاص بعدم ادخال فترة التوقف ضمن فترة الاعفاء الضريبى المقرره للمنشأة الفندقية او السياحية وذلك للاسباب التالية :

١ - ان الاصل العام هو خضوع المشروعات للضرائب ، الا ان المشرع رغبة فيه فى تشجيع الاستثمارات الخاصة بتنمية السياحه وتنشيطها ، قد منح تلك المنشآت اعفاءات ضريبة لمدة خمسة سنوات ، ومن ثم فانه تنفيذا لروح او مفهوم القانون الذى يهدف الى تشجيع المستثمرين يتعين عدم تضمين تلك الفترة ضمن فترة الاعفاء الخمسى .

٢ - ان فترة الاجازة الضريبية او الاعفاء الضريبى يبدأ من تاريخ بدء مزاولة المنشآت الفندقية او السياحية للنشاط ، ويتعين ان يستمر حسابها بالمزاولة الفعلية فاذا ماتوقف المشروع عن المزاولة لاسباب خارجه عن ارادة المنشأة الفندقية او السياحية ، يتعين عدم ادخال فترة التوقف ضمن الاجازه الضريبية والعكس صحيح .

تأسيسا على ذلك يرى الباحث تعديل النص التشريعى للماده (٥) من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ على النحو التالى :

" تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الارباح التجارية .. وذلك لمدة خمسة سنوات انتاجية تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

٢/٢ : يثور تساؤل هام وهو يتعلق بمدى الاعفاء الضريبى للمنشآت السياحية المعدة اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى نفس المكان او خارج المكان .

وقد اوضحت المادة الاولى من القانون رقم (١) لسنة ٧٣ ان المنشآت

السياحية التى يسرى عليها الاعفاء تتمثل فى الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم وقد اشترطت تلك المادة لسريان الاعفاء مايلى :

" ان تكون معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم الماكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات المكان .

من هذا النص يتضح انه يتعين ان يكون المكان مزودا بالامكانات والتسهيلات اللازمة لتناول تلك المأكولات والمشروبات بداخل المكان ، كما يسرى الاعفاء ايضا حتى اذا ماقامت تلك الاماكن ببيع الماكولات والمشروبات الاستهلاكية خارج المكان ، حيث ان هذا النشاط الاضافى لايخرجها عن طبيعتها ،وهى انها مخصصه اساسا لتناول تلك الاشياء فى ذات المكان (د.حسن كمال ود.سعيد عبدالمنعم ، ١٩٩٠، ص ٢٢٨) .

أما اذا كان المكان معد اساسا لتقديم المأكولات والمشروبات بغرض استهلاكها بخارجه ، فلايسرى عليه هذا الاعفاء الضريبى ، وهذا ماتسير عليه مصلحة الضرائب(ينظر التعليمات التفسيرية رقم٤لسنة٨٩ الصادره بتاريخ٢١/٨/٨٩) الا أن الباحث يرى بعد مراجعته للقانون رقم ١ لسنة ٧٣ انه من الخطأ سريان الاعفاء على الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات سواء كانت تلك الاماكن معدة لتقديم ماكولات ومشروبات فى ذات المكان او خارجه ، على ان يقتصر الاعفاء على المطاعم السياحية فقط ، نظرا لان طبيعة الاماكن الاربعة الاولى تختلف عن طبيعة المطاعم فضلا عن شمولها لانشطة اخرى بخلاف المأكولات والمشروبات المعتاده ، فضلا عن مخالفاتها الواضحة للتعليمات الدينية ، من ثم يتعين تعديل النص التشريعى بحيث يقتصر الاعفاء فى تلك الفقرة على ماتقدمه المطاعم السياحية من مأكولات ومشروبات لاستهلاكها فى ذات المكان عن طريق السائحين .

٣/٢ : تتعلق المشكلة الثالثة بتساؤل هام ـ مؤداه هل يشترط لكى تتمتع المنشاة الفندقية او السياحية بالاعفاء الضريبى المقرر ان تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحة ؟

من الناحية النظرية يشير نص المادة الاولى من القانون (١) لسنة ٧٣ الى انه يتعين صدور تراخيص من وزارة السياحة للمنشآت الفندقية او السياحية،

الا ان الناحية العملية تشير الى ان حصول المنشآت (البواخر السياحية مثلا) على الترخيص النهائى من وزارة السياحه يستغرق وقتا زمنيا طويلا قد يصل لاربعة او خمسة اعوام على الرغم من تشغيلها السياحى خلال تلك الفترة بتراخيص موقته من وزارة السياحة ويزداد الامر صعوبة عند قيام مصلحة الضرائب بفحص البواخر السياحية قبل حصولها على الترخيص النهائى ، الامر الذى قد يترتب عليه خضوع تلك البواخر موقتا للضريبة لحين حصولها على الترخيص .

وتوكد الممارسة العملية على عدم وجود باخره سياحية حصلت على ترخيص نهائى قبل مزاولة نشاطها السياحى هذا من جهة ، اما الاخرى فليس هنالك حاله عمل واحدة تشير الى خضوع الباخره للضريبة وقيامها بسداد ضرائب الارباح التجارية، حيث انها فى النهاية تتمتع بالاعفاء الضريبى سواء حصلت او لم تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحة .

حسما لتلك الخلافات وبهدف البت فى المنازعات الضريبية التى قد تنشأ يوصى الباحث بتمتع تلك البواخر السياحية بالاعفاء الضريبى المقرر حتى ولم تحصل على ترخيص نهائى استنادا الا نص الماده الثانيه من القانون (١) لسنة ٧٣ والتى تنص بما يلى :

" لايجوز انشاء او اقامة المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها او ادارتها الا بترخيص من وزارة السياحه طبقا للشروط والاجراءات التى يصدر بها قرار من وزير السياحة .

من هذا النص يتضح ان انشاء او اقامة الباخرة السياحية لايمكن ان يتم قبل الحصول على ترخيص بذلك من وزارة السياحة ، بمعنى اخر ان تشغل الباخرة السياحية من الاقصر لاسوان لايمكن ان يبدأ قبل الحصول على موافقة وزارة السياحة، وبالتالى يقترح سريان الاعفاء الضريبى للبواخر السياحية حتى ولو لم تكن قد حصلت على ترخيص نهائى من وزارة السياحة .

٤/٢ : ترتبط المشكلة الرابعة بمدى تمتع منشأة سياحية (مطعم او اتوبيس سياحى بدأت نشاطها باعتبارها منشأة غير سياحية وقد تم محاسبتها فى تلك الفترة على هذا الاساس لمدة سنه ، ثم صدر قرار وزير السياحه باعتبار المطعم

او الاتوبيس السياحى منشأة سياحيه والمشكلة تتمثل فى هل تتمتع تلك المنشأة بالاعفاء الضريبى المقرر وكيف يتم احتساب الاجازه الضريبية • وحسما لذلك يرى الباحث ان تلك المنشأة السياحية يتعين ان تتمتع بالاعفاء الضريبى الخمسى المقرر من تاريخ اعتبارها منشأة سياحية وتطبيقا لقرار وزير السياحه ، ويؤيد ذلك الرأى رأى ادارة الفتوى والبحوث بوزارة المالية (الصادرة بتاريخ ٨٩/١٢/٢) والتى انتهت الى استفادة نشاط المنشأة السياحية (المطعم) من الاعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ٧٣باعتباره منشأة سياحية اعتبارا من ٨٥/١/٣١ (حيث كان المطعم منشأة غير سياحية قبل هذا التاريخ) •

٥/٢: ترتبط المشكلة الخاصه بتحديد المنشأة الفندقية فى تطبيق احكام القانون (١) لسنة ٧٣ والتى يحق لها التمتع بالاعفاء الضريبى الخمسى المقرر •حيث من ناحية ثار خلاف حول مدى اعتبار الفنادق التى تعتبر منشأة فندقية تطبيقا للقانون المذكور يجب ان تكون فنادق سياحية معدة لاقامة السائحين دون غيرها من الفنادق •

ويرى الباحث ان لفظ الفنادق الوارد فى صدر الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون ينصرف الى كافة الفنادق لوروده عاما مطلقا ، ويؤكد ذلك مانهبت اليه راى الجمعيه العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (ينظر الفتوى الصادره بجلستها بتاريخ ١٩٧٥/٤/٩) ، وقد سارت مصلحة الضرائب على تلك الفتوى (ينظر التعليمات التفسيرية رقم(١)لسنة ٨٣ للمصلحة بتاريخ ٨٣/١١/٥•

رغما عن ذلك فان الباحث يعترض على اعتبار الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه (التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة) من المنشآت الفندقية ، لاختلاف طبيعتها عن الفنادق والقرى السياحية والبواخر السياحية بالاضافة لذلك يتعين تعديل نص الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون على النحو التالى :

تعتبر منشأة فندقيه فى تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات

والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية والمخيمات السياحية وما اليها من الاماكن المعده لاقامة السائحين وتقديم الخدمات السياحية اليهم " حيث ان ذلك النص المعدل يمتاز بما يلى :

- استبعاد الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه من التمتع بالاعفاء لان طبيعتها تختلف عن المنشآت الفندقية سالفة الذكر .
- اضافة المخيمات السياحيه الى المنشآت الفندقية .
- شمول النص جميع خدمات المنشآت الفندقية ، حيث ان البواخر السياحيه مثلا لاتقتصر خدماتها على الاقامة وانما هى تشتمل على التسيير وتقديم المأكولات والمشروبات وما الى ذلك من الخدمات السياحية المرتبطه .

٦/٢ : ترتبط المشكلة السادسه بمدى سريان الاعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ٧٣ بشأن المنشآت الفندقية والسياحية فى حالة قيام مالك هذه المنشأة بتاجيرها للغير نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

فقد ثار تساؤل عن مدى سريان هذا الاعفاء الخصى فى حالة قيام صاحب المنشأة والمرخص لها سياحيا بتاجيرها نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

انتهى رأى مجلس الدولة (بنظر فتوى ادارة الفتوى بالجلسة المنعقدة بتاريخ ١٩٨٧/٧/٣٠) فى هذه المشكلة الى ان مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك مستغل المنشأة يتمتع كلاهما بالاعفاء الخصى المقرر وفقا للقانون (٥) لسنة ٧٣ استنادا الى نص المادة الخامسة من هذا القانون ، حيث من العموم بحيث يسمح باعفاء كل من المالك ومستغل المنشأة الفندقية او السياحية فى حالة تاجيرها للغير للقيام باستغلالها ، حيث ان المشرع قد ربط الاعفاء باقامة الفندق ومباشرته لنشاطه بمجرد اقامة الفندق وحده دون مباشرة النشاط لايكسب حقا فى الاعفاء ، وانما يلزم لبدء سريانه مباشرة الفندق لنشاطه فعلا ، فاذا كان مستغل الفندق شخصا اخر غير مالكه فان مستغل الفندق يفيد هو ومالكه من الاعفاء الخصى باعتبار ان كل منهما قد ساهم

بنشاطه فى توافر شروط الاعفاء ، فالمالك اقام الفندق او المنشأة السياحية والمستأجر او المستغل قد باشر النشاط فعلا ، وبنشاط كل منهما مجتمعين توافر شرطى الاعفاء ومن ثم يفيد كلاهما من الاعفاء المقرر .

وتنفيذا لتلك الفتوى فقد اصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها بتنفيذ ما انتهت اليه تلك الفتوى باعفاء كل من مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك المستغل فى حالة الحصول على ترخيص من وزارة السياحة طبقا لاحكام القانون (١) لسنة ٧٣ (ينظر تعليمات تفسيريه رقم (١) لسنة ٨٧ الصادرة بتاريخ ٨٧/١١/١٩) .

مما سبق يتضح ان هنالك عدة ضوابط لسريان هذا الاعفاء على كل من المالك والمستغل او المستأجر للمنشأة الفندقية او السياحية هى :

أ - ان يتم تاجير المنشأة الفندقية او السياحية من المالك الى المستغل نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

ب - ضرورة حصول كل من المالك والمستغل على ترخيص من وزارة السياحة ايا كا تلك الضوابط ، فان الباحث لايتفق مع ماجاء بتلك الفتوى ، حيث ان اعفاء كل من المالك والمستغل معا يشير الى وجود ازدواج فى التمتع بالاعفاء الضريبى المقرر ، حيث يتعين ان يستفيد من هذا الاعفاء احداهما فقط اما المالك او المستأجر ، وتنفيذا لروح القانون فان المالك هو الذى يجب ان يتمتع بهذا الاعفاء حيث انه الذى قام بانفاق استثمارات ضخمه فى سبيل اقامة تلك المنشأة وهو مايتفق مع وجهة نظر المشرع فى منح اعفاء لتشييد تلك المنشآت بغرض تنمية الحركة السياحية .

بالاضافة لذلك فهنالك صعوبة عملية فى تحديد ضوابط لاستفادة المستأجر او المستغل للاعفاء المقرر ، حيث عادة مايكون عقد الايجار عن سنة اواثنين ، ومن ثم فلو تم ايجار الباخرة السياحيه لمدة معينه لاحد المستاجرين ومدة اخرى لمستأجر اخر ، ومدة ثالثة اخرى لمستأجر ثالث ، هنا هل يستفيد بالاعفاء كل مستغل حسب الفترة التى قام بتاجيرها واستغلالها للباخرة

السياحية • والاجابه بالقطع تؤيد وجهة نظر الباحث في عدم الاتفاق مع رأي فتوى مجلس الدولة سالفه الاشاره والتى جاءت خاليه من تحديد ضوابط كافية ومحكمه لتقرير استفادة المالك والمستغل للاعفاء المقرر •

٢/٧: مدى سريان الاعفاء على كل من المالك والمستغل للمنشأة الفندقية او السياحية اذا كان بينهما عقد اتفاق نظير ايجار ثابت ، الا ان الباخرة السياحية لم تحصل على الترخيص النهائي من وزارة السياحية بعد رغم مرور ثلاثة سنوات على بدء مزاولة نشاطها السياحي •

تعتبر هذه المشكلة شائعة في الممارسة العملية ،وظاهريا لاتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الاعفاء الا بعد حصول المالك على ترخيص نهائي للباخرة السياحية ، من هنا تنشأ المنازعات وتطول ، وكما سبق ان اشار الباحث فان مالك الباخره دائما مايتمتع بهذا الاعفاء في النهاية •

من هنا يرى الباحث تمتع المستغل للباخره السياحيه طالما توافرت الشروط الخاصة بهذا الاعفاء ، ومنها حصول الباخره ذاتها على ترخيص عند اقامتها او تسييرها ، ويؤكد ذلك نص المادة الثانية من القانون (١) لسنة ٧٣ والتى تشير الى مايلى :

لايجوز انشاء او اقامة المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها أوادارتها الا بترخيص من وزارة السياحة "•

٢/٨: مدى سريان الاعفاء على كل من المالك والمستغل للمنشأة الفندقية او السياحية اذا كان الاتفاق بينهما ليس مقابل ايجار ثابت ، او حصة من الايرادات ، وانما نظير اقتسام الربح او الخسارة الناتجه من تشغيل الباخرة السياحية او نظير سداد مبالغ مقابل التكاليف الثابته (اجور وتأمينات •••) ومبالغ اخرى متغيره حسب عدد النزلاء والسائحين والليال السياحية المرتبطه باشغال الباخرة السياحية •

فى الواقع أن التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١)لسنة ٨٧ التى ارتكزت على فتوى مجلس الدولة سالفة الذكر قد اشارت الى سريان هذا

الاعفاء اذا كان التأجير نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات ،الا ان الباحث يــرى ان الاعفاء يستمر سواء للمالك او المستــغل ايا كانت طريقة وشكل المحاسبة بينهمـــا ، حيث ان العبره في الاعفاء باقامة المنشأة (عن طريق المالك) ومباشرة المنشاة للنشاط (عن طريق المستغل) ، وطالما ان كل منهما قد ساهم بنشاطه في توافر شـــــــروط الاعفاء فان كل منهما يتعين ان يستفيد من الاعفاء المقرر .

٩/٢ : مدى سريان الاعفاء على الانشطه الفرعيه او المكملة او غير الرئيسية للمنشـــآت الفندقية او السياحية .

فمثلا يتطلب تشغيل البواخر السياحية وتقديم الخدمات المرتبطه باقامــة السائحين تتطلب ان يكون هناك انشطه اخرى مكمله او فرعية مثل مبيعـــات البازار او مبيعات البار من مشروبات او عصائر مختلفة وما الى ذلك .

كذلك فقد يتطلب تشغيل القرى السياحية ـمثلا بالغردقة ـ أن تكون هناك ايرادات مكملة او فرعية ناتجة من استغلال معدات الغوص او القوارب ومالى ذلك. ولحسم هـذه المشكلة يتعين تحديد الانشطه الفرعيه والمكملة للنشاط الرئيســى، والتفرقة بينها وبين الانشطه المخالفة ، وتلك الانشطة الاخيرة التي يمكــن أن تمارس عن طريق تلك المنشات وتكون خارجه عن النشاط الذى يدخـــــــل في اغراضها التي تمتعت بالاعفاء من اجله .

تأسيسا على ذلك تعتبر مبيعات البازار او ايجار محل البازار والكوافير بالبواخر السياحية او الفنادق او القرى السياحية غير معفاه من الضريبـــــــة لانـها بمثابة انشطه تخرج عن نطاق النشاط الرئيسى (حيث انها تعبـــــر عن نشاط تجارى يتمثل فـــى شراء وبيع ذهب ومواد خان الخليلي وما الـــى ذلك) نفس الامر ينصرف على اقامة الحفلات والموتمرات وعروض الازيــــاء في المنشآت الفندقية .

اما انشطة الغوص والقوارب التي يتم ممارستها في القرى السياحية تعتبر بمثابـة انشطه مكمله وفرعيه من النشاط الرئيسى ، ومن ثم تعتبر معفاه مــــن الضريبة . ومن هنا يتعين دراسة كل حاله على حده من اجل ابــداء راى دقيق وصحيح عنها .

٢/١٠ : مدى سريان الاعفاء الضريبى المقرر على المالك والمستأجر للمنشأة الفندقيـــــة أو السياحية ـ اذا ماقام المالك بتأجير كبائن البواخر السياحية كاقامه فحسب ، وقيامه بادارة وتشغيل الباخره السياحية عن طريقه وليس عن طريق المستأجـر لكبائن الباخره بالكامل او جزء منها .

بعبارة اخرى ان المالك هو الذى قام باقامة المنشأة الفندقية أوالسياحية وهوالذى يقوم بتشغيل المنشأة وادارتها فى حين ان المستأجر يقوم باستغــلال الكبائن لصالحه وهنالك يتطلب الامر التفرقه بين حالتين :

- اذا كان المستأجر يقوم بتأجير كافة الكبائن ـ فى تلك الحالة يستفيـد المستأجر بالاعفاء الضريبى المقرر بالاضافة الى المالك (تطبيقا لفتـوى مجلس الدولة) .
- اما اذا كان المستأجر يقوم بتأجير نصف الكبائن فقط ، ففى هذه الحالة لن يستفيد المستأجر بالاعفاء الضريبى . تطبيقا لنص فتوى مجلس الدولة.

تلك المشكلة تؤيد وجهة نظر الباحث فى اهمية ان يستفيد بالاعفـاء الضريبى المقرر المالك فحسب .

٢/١١ : مدى سريان الاعفاء الخمسى المقرر على وسائل النقل السياحى اذا ماقامت شركة السياحه التى تمتلكها بتشغيلها لنقل :

أ ـ غير السائحين .   ب ـ المصريين .

جـ ـ الاجانب الخبراء التى تستقبلهم احدى شركات القطاع العام او الخـاص لاغراض علميه او للتدريب وتطوير التكنولوجيا او خبراء بترول وما الـى ذلك .

لحسم تلك المشكلة يتعين القول ان هنالك شرطين اساسيين لاعفـاء وسائل النقل السياحى من الضريبة على الدخل هما الحصول على قرار وزارى بالاعفاء بالاضافة الى تشغيل تلك الوسائل لنقل السائحين .

ومن ثم فان تشغيل تلك الوسائل لنقل السائحين ايا كانت جنسيتهم

(مصريين اما اجانب) ولاغراض السياحة تعتبر شرط اساسي للتمتع بالاعفاء الخمسي المقرر ، اما اذا تم نقل مصريين غيرسائحين اى لاغراض غير سياحية مثل نقل الموظفين او التلاميذ كدورات سوف يترتب عليه فقد المنشأة السياحيه لاهم شروط التمتع بالاعفاء الخمسي ، كذلك الامر بالنسبة لنقل الاجانب الخبراء .

الا ان الامر الهام الذى يتعين التركيز عليه هو اذا لو تبين لمأمور الضرائب عند فحصه لوسائل النقل السياحي ، انها تستخدم لاغراض السياحه ونقل السائحين بوجه عام ، الا انها قد استخدمت لنقل المصريين او الاجانب لاغراض غير سياحية فهل تفقد المنشأة السياحية الاعفاء الخمسي المقرربالكامل ، أم تفقده فى السنة المالية التى تم اكتشاف فيها هذا الخروج عن شروط الاعفاء هذا اذا قامت بتحقيقه فى السنوات الاخرى بالكامل .

يرى الباحث فى هذا الصدد ان من الاحرى على الفاحص ان يذكر فى فحصه نسبة هذا النشاط المخالف مقارنة باجمال تشغيلات النقل السياحي فى العينة محل فحصه ومن ثم يمكن تحديد تمتع المنشأة السياحية بالاعفاء المقرر فى حدود ٨٠٪ وليس بنسبة ١٠٠٪ او صفر ٪ (عدم التمتع بالاعفاء بالكامل) ، وذلك على النقيض مما تسير عليه مصلحة الضرائب فى مثل هذه المواقف .

١٢/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبي المقرر على وسائل النقل السياحي ، اذا قامت احدى الشركات السياحية التى تمتلكها بتأجيرها الى شركات اخرى بناء على اوامر حجز (قسائم تناول) عن طريقها .

لحسم هذا الامر يتعين التفرقة بين تلك الشركات الاخرى التى تستفيد من وسائل النقل السياحي ، فهى هى شركات سياحية ام هل هى شركات غيرسياحية (شركات الرحلات والسفر غير الخاضعه لقانون مزاولة الاعمال السياحية رقم ١١٨ لسنة ٨٣) .

حيث انه اذا كانت الشركات المستأجرة من غير الشركات السياحية، من

ثم فان ذلك يؤثر على استخدام وسائل النقل السياحى فى غير الاغراض السياحيه ،ولذلك يتعين خضوع هذا الاستخدام للضريبه (حسب ما اشار اليه الباحث فى البند السابق ، اما اذا كانت الشركة المستأجرة شركة سياحية قد يكون ذلك مؤثرا على استخدامها للاغراض السياحية،على انه يتعين على الفاحص التدقيق فى هذا الامر ـ وبحث كل حالـه بعنايه حيث قد يكون التشغيل لشركات السياحة لغير اغراض سياحيه وهنا يتعين خضوعها طبقا لما سبق الاشارة اليه .

٢/١٣ : مدى استمرار سريان الاعفاء الضريبى على المنشآت الفندقية او السياحية اذا قامت الشركة المالكة لها بالتنازل عنها او بيعها الى احد الشركات الاخرى وذلك خلال فترة الاجازة الضريبية .

قبل حسم هذه القضية ، يتعين الاشارة الى نص المادة (٣٩) من القرار الوزارى رقم ١٨١ لسنة ٧٣ الخاص بشروط واجراءات الترخيص بالمنشآت الفندقية والسياحية (صادر بتاريخ ٧٤/٨/٢٢) والتى يقضى بما يلى :

" يجوز التنازل عن ترخيص المنشأة الفندقية او السياحية بموافقة ادارة التراخيص بوزارة السياحة ، وعلى المتنازل اليه خلال اسبوعين من تاريخ التنازل ان يقدم طلبا بنقل الترخيص اليه مرافقا له عقد التنازل مصدقا على توقيعات طرفيه باحد مكاتب التوثيق ..."

تأسيسا على ذلك يستمر تمتع المنشأة الفندقية او السياحية بالاعفاء المقرر طالما تم التنازل عنها من شركة لاخرى خلال فترة الاجازة الضريبية وطالما تحققت الضوابط والشروط الخاصه بسريان الاعفاء .

٢/١٤ : مدى سريان الاعفاء الضريبى على المنشآت الفندقية او السياحية اذا ماتبين للفاحص الضريبى ان الحسابات والدفاتر والمستندات المتعلقة بتشغيل واستغلال تلك المنشآت غير امينه ، وثبت بالدليل القاطع ذلك ،وكامثلة على هذا ادراج الشركات التى لديها هذه المنشآت حسابات اتوبيسين سياحيين دون حسابات الاتوبيس السياحى الثالث ، عدم ادراج بعض المعاملات الخاصة بالنقل السياحى بشكل متعمد .

فى هذه الحاله يمكن للباحث القول بان اعفاء المنشأة الفندقية او السياحيـــة ينصب عليها فحسب ، كما ان هذا الاعفاء يتعدد بطبيعة الحال بتعدد تلك المنشـــآت بمعنى تمتع كل منها بالاعفاء الخمسى من تاريخ بدء نشاطها ،ومن ثم فلو تبين أن وجود حسابات غير امينه تتعلق بأحد المنشآت يتعين عدم تمتعها بالاعفاء المقرر دون ان ينصرف هذا الخضوع الى باقى المنشآت الاخرى ، وذلك فى السنة التى ثبت فيها ذلـــك دون ان ينصرف الى باقى السنوات التى يثبت فيها عدم وجود هذه الحسابات غير الامينة .

١٥/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبى للمنشآت الفندقية او السياحية اذا ماقامت شركـــة السياحة بتحميل بعض مصروفات التشغيل الخاصه بتلك المنشآت السياحيـــة المعفاه مـــن الضرائب .

على سبيل المثال قامت احد الشركات السياحية بتحميل بعض مرتبـــات سائقى النقل السياحى او تاميناتهم وما الى ذلك على حـ/ ارباح وخسائر الشركـة الخاضع للضريبة ، بدلا من تحميلها على حساب ارباح وخسائر المنشأة السياحية.

والاجابة بوضوح تتمثل فى ان الاعفاء الضريبى ينصب على المنشأة السياحية ذاتها وليس على الشركة ، ولاشك ان هذا الاعفاء يكون من ضريبة الاربـــاح التجارية ، وحيث الضريبة تفرض على صافى ارباح المنشأة السياحية ، من ثم يتعين تحميل كافة المصروفات المرتبطه بتشغيل المنشأة السياحية ضمـن حساب الارباح والخسائر ، فى نفس الوقت ان يستفيد حساب الارباح والخسائربالايرادات الحقيقية لتلك المنشأة ، تأسيسا على ذلك فاذا ماتبين تدينه تكاليف تشغيـــل النقل السياحى ، يتعين على الفاحص رد تلك المصروفات الى حساب اربـــاح وخسائر النقل السايحى ، مع تحميله كافة المصروفات الخاصه بالتشغيل فضـــلا عن نصيبه من المصروفات المشتركة او العموميه والادارية المختلفة وذلك باى اساس معقول ، مثل نسبة حجم ايرادات النقل السياحى الى اجمالى ايرادات الشركـــة من ذلك يتضح ان هذا اجراء لايفقد المنشأة السياحية حقها فى تحقيقهـــا بالاعفاء الضريبى المقرر ، وانما يترتب على ذلك تعديل حساب الارباح والخسائر المرتبط بها .

٢/١٦ : مدى سريان الاعفاء الضريبى لمدة عشرة سنوات على المنشآت الفندقية أوالسياحية القائمة او الجديدة تطبيقا لنص القانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ بتعديل بعض احكام القانون رقم (١) لسنة ٧٣ (صادر بتاريخ ٩٣/٣/٢٠) .

لحسم هذا الموضوع يتعين الاشارة الى نص القانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ حيث تقضى المادة الاولى بما يلى :

" يضاف للقانون رقم (١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية مادة جديده برقم (٥) مكرر تنص على الاتى :

" مع عدم الاخلال باحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ ، أو باية اعفاءات ضريبية مقررة فى قانون اخر ، يكون الاعفاء من الضرائب المنصوص عليه فى المادة السابقة لمدة عشرة سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التى تقام فى المناطق النائية ويصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء" .

بينما تنص المادة الثانية من ذات القانون الى مايلى :

" يسرى حكم الماده السابقه على المنشآت الفندقية والسياحية التى اعفيت وفقا للماده (٥) من القانون رقم (١) لسنة ٧٣ المشار اليه ،ويكون الاعفاء مقصورا على المده المتممه للعشر السنوات ، وتحسب اعتبار من تاريخ العمل بهذا القانون "

وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٩) لسنة ٩٣ الصادر بتاريخ ٩٣/٨/٥) باعتبار بعض الاماكن مناطق نائيه فى حكم القانون رقم (١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ حيث قرر فى المادة الاولى مايلى :

" تعد الاماكن الاتية مناطق نائية فى حكم القانون رقم (١) لسنة ٧٣ المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ المشار اليه :

محافظات اسوان والوادى الجديد وشمال سيناء وجنوب سيناء والمنطقة الواقعة من قرية الزعفرانه ، رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة

حلايب جنوب وبعمق ٥ كيلومترات " .

تأسيسا على ماتقدم يتضح مايلى :

١ - ان المنشآت الفندقية والسياحية التى تقام باسوان (او غيرها من المناطق النائية التى تم تحديدها بقراررئيس مجلس الوزراء) هى فقط التى تتمتع باعفاء ضريبى لمدة عشرة سنوات تطبيقا للقانون ١٠٢ لسنة ٩٣.

٢ - ان المنشآت الفندقية او السياحية التى اقيمت من قبل فى تلك المناطق النائية والتى اعفيت وفقا للماده (٥) من القانون رقم (١) لسنة ٧٣ لمدة خمسة سنوات ، يحق لها الاعفاء لمدة خمسة سنوات اخرى متممه للعشر سنوات.

٣ - لايحق للمنشآت الفندقية او السياحية التى اقيمت فى غير المناطق النائية(التى حددها القرار سالف الذكر) ان تتمتع بفترة اعفاء اخرى اضافية لمدة خمسة سنوات .

على الرغم من تلك النتائج السابقة ، الا ان الباحث يرى ان هناك عديد من المشاكل العملية التى نشأت نتيجة تطبيق هذا القانون ولعل ابرزها مايلى :

١ - شركة سياحة بالقاهرة تمتلك اتوبيسات سياحية وبواخر سياحية تعمل فيما بين اسوان والاقصر ، فهل تتمتع تلك المنشآت الفندقية او السياحية باعفاء ضريبى اضافى لمدة خمسة سنوات .

٢ - شركة اقيمت باسوان ، وقد قامت بشراء باخره سياحية من شركة اخرى اقيمت خارج اسوان - وقد استمر تشغيلها لمدة ثلاثة سنوات ، والتساؤل هو هل يمكن ان تتمتع تلك المنشأة الفندقية باعفاء ضريبى خمسى اضافى بجانب باقى الخمس سنوات الاول .

للاجابة على تلك التساؤلات يتعين الاشارة الى الشروط التى يتعين توافرها حتى تتمتع المنشآت الفندقية والسياحية بالاعفاء العشرى المقرر بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ المعدل للقانون (١) لسنة ٧٣ وهى :

١ - يكون الاعفاء بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التى تقام فى المناطق النائيـــة فالشرط هنا هو اقامة المنشآت وليس عملها اوتشغيلها .

٢ - ان تقام تلك المنشآت فى محافظات اسوان والوادى الجديد وشمال وجنوب سيناء والمنطقة الواقعة من قرية الزعفرانه / رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة حلايب .

٣ - فى حالة المنشآت الفندقية والسياحية المقامة بالفعل فى تلكالمناطق والتى تعفى لمدة خمسة سنوات طبقا للقانون (١) لسنة ٧٣ ان تحظى باعفاء اضافـــى لمدة خمس سنوات اخرى .

تطبيقا لتلك الشروط (الموضحة فى صدر القانون ١٠٢ لسنة ٩٣) لاتتمتـــع المنشآت الفندقية او السياحية التى تمتلكها شركة السياحه بالقاهرة لاجازة ضريبية خمسيـــة اضافية ، حيث ان العبرة ليس بتشغيل تلك المنشآت باسوان مثلا وانما الاهمية لاقامـــة تلك المنشآت فى المناطقالنائية . كذلك لاتتمتع المنشأة السياحية التى كانت تمتلكهـــا شركة بالقاهرة وتم بيعها لشركة اخرى باسوان ، حيث ان الاعفاء ينصب على المنشـــأة الفندقية او السياحيه وليس على الشركة التى تمتلكها .

على الرغم من ذلك فان الباحث يرى ان نص القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ المعـدل للقانون (١) لسنة ٧٣ وكذلك القرار رقم ١٢٩٦ بتحديد المناطق النائيه قد جـــاء غيرواضحا ومثيرا للجدل لحد كبير وله سوء صياغه للاسباب التالية :

١ - عدم وضوح لفظ اقامة المنشآت الفندقية والسياحية بالمناطق النائية . وهل يقصد بذلك بنائها او الحصول على ترخيص لها ام تشغيلها .

٢ - عدم وضوح فلسفة منح الاعفاء الضريبى الاضافى للمنشآت الفندقية او السياحيـــة حيث اقتصر الاعفاء على المنشآت المقامه بالمناطق النائية فحسب ،الامر الـــذى يشير الى ان هنالك اهداف سياسية اكثر منها اقتصادية ،ويؤكد ذلك صدق الـرأى الخاص باهمية الاقتصاد السياسى لسياسة الحافز الضريبى ، حيث يعكس الهيكـل الضريبى عادة ليس الهيكل الاقتصادى فحسب وانما ايضا الهيكل السياسى (Shah Toye, 1978) .

٣ - افتقدت المادة الثانية من القانون ١٠٢ لسنة٩٣ للدقة والتحديد ، حيث قد يفهم شمول الاعفاء لكافة المنشآت الفندقية او السياحية ايا كانت ، على الرغم من ان ارتباط القانون والاعفاء بتلك المنشآت المقامة فى المناطق النائية ٠

٤ - يتعجب الباحث من ادراج محافظة اسوان ضمن المناطق النائية وتجاهل منطقة الاقصر معقل النشاط السياحى كما ان هنالك صعوبه فى شمول الاعفاء للبواخر السياحية التى تعمل بين الاقصر واسوان ،فهل يقتصر الاعفاء هنا المعاملات الخاصه ببرنامج لاسوان فقط دون الاقصر ٠

لذلك فان الباحث يوصى بتعديل القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ وكذلك قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٩٦ لسنة ٩٣ بحيث يكون واضحا ودقيقا ومرتكز على فلسفه اقتصادية وسياسية تستند على العداله بحيث يقوم هذا التعديل على مايلى :

١ - شمول الاعفاء الضريبى الاضافى لكافة المنشآت الفندقية والسياحية ايا كان مكان اقامتها او تشغيلها ٠

٢ - ان يضم قرار تحديد المناطق النائيه منطقة الاقصر بجانب اسوان حيث يكون من الصعب بمكان الفصل بين ايرادات البواخر السياحية التى تعمل بين الاقصر واسوان ٠

ثالثا : خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته :

اهتم هذاالبحث باجراء دراسة تحليلية للمشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية فى المنشآت الفندقية والسياحية — مع اقتراح طرق تلافيها ، وتحقيقا للهدف الرئيسى للبحث فقد تم تقسيمه الى جزئين اساسيين ، حيث تناول الجزء الاول دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية وصورها المرتبطه بالمنشآتالفندقيةوالسياحية ، وقد تمتقسيم ذلكالجزء الى ثلاثة اجزاء فرعية حيث تم اولا تحديد طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية وقد تم ثانيا دراسة طبيعة واشكال الحوافز الضريبية المختلفة ، وثالثا تم استعراض صور الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية سواء تلك المرتبطه بقانون المنشآت الفندقية والسياحية رقم (١) لسنة ١٩٧٣ ، او تلك الحوافز الاخرى المتعلقة بتلك المنشآت والوارده فى قوانين اخرى (مثل قانون المجتمعات العمرانية الجديدة ، او قانونالضرائب على الدخل ، او قانون الاستثمار او قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية) .

بينما تناولالجزء الثانى دراسة المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية المرتبطة بالمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها . حيث تم استعراض تلك المشاكل وحصرها فى ستة عشر قضية ، وقد قام الباحث بتحليل النتائج واقتراح الوسائل المختلفة لتلافيها .

وقد اسفر البحث عن عديد من النتائج والتوصيات لعل من ابرزها مايلى :

١ — تتمتع المنشآت الفندقية والسياحية بعديد من الحوافز الضريبية (الاعفاءات الضريبية والجمركية ، ترحيل الخسائر ، رد الضريبة ، تخفيض سعر الضريبة) ، الا ان الصوره الاكثر شيوعا للحوافز هى الاعفاءات من الضرائب او الاجازة الضريبية وتلك الاعفاءات تنصب اساسا على المنشأة الفندقية او السياحية بعينها وليس على الشركة التى تمتلكها .

٢ — منع التضارب الواضح فى تطبيق الاعفاءات ، حيث من ناحية تعفى التجهيزات والمعدات اللازمة لانشاء واقامة المنشات الفندقية والسياحية من الرسوم الجمركية وفقا لاحكام القانون رقم (١) لسنة ٧٣ وذلك فى صورة اعفاء مطلق ، الاان

مصلحة الجمارك تقوم بالافراج المؤقت عن الاحتياجات السياحية مقابل خطاب ضمان مصرفي لحين اتخاذ الاجراءات بالنسبة للافراج النهائي مما يلقى على المستثمرين اعباء وتكاليف باهظه من ناحية اخرى فان القانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦ الخاص بتنظيم الاعفاءات الجمركية قد نص على فرض ضريبة واردات بمقدار ٥٪ على المنشآت الفندقية والسياحية ومستلزماتها المستوردة.

٣ - يجب اعتبار فترة التوقف عن تشغيل المنشآت الفندقية او السياحية بسبب ظروف قهرية او حالات طارئة او احداث مفاجئه (الحروب ، الحرائق)ضمن فترة الاجازه الضريبية او خلال فترة الاعفاء المقررة حيث ان فلسفة منح تلك المنشآت هذا الاعفاء ترتكز على تشجيع الاستثمارات في هذا القطاع ، كما ان تحديد بداية فترة الاجازة الضريبية تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط ومن ثم فعند التوقف لاسباب خارجة عن ارادة اصحاب تلك المنشآت يتعين عدم تضمين فترة الاعفاء لفترة التوقف الجبرية ، على ذلك فقد اقترح الباحث تعديل نص المادة (٥) من القانون (١) لسنة ٧٣ :

" تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الدخل ... وذلك لمدة خمسة سنوات انتاجية تبدا من تاريخ بدء مزاولة النشاط ".

٤ - يتعين تعديل نص الفقرة الثانية من المادة الاول من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ بحيث يقتصر الاعفاء المرتبط بتلك الفقرة على المطاعم السياحية فحسب ، حيث من الخطأ استمرار سريان الاعفاء على الملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات حيث ان طبيعة تلك الاماكن تختلف نسبيا عن طبيعة المطاعم السياحية، فضلا لشمولها عن انشطة اخرى بخلاف الماكولات والمشروبات المعتادة ، فضلا عن مخالفتها الصريحة لتعليمات الدين .

٥ - يتعين تعديل نص الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون (١) لسنة ٧٣ بحيث لايمتد الاعفاء الى الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه لاختلاف طبيعتها عن الفنادق والقرى السياحية والبواخر السياحية ،ويقترح ان يكون النص المعدل مايلي :

" تعتبر منشأة فندقية في تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات

والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية والمخيمات السياحية وما اليها من الاماكن المعده لاقامة السائحين وتقديم الخدمات السياحية المرتبطه . حيث يتميز هذا النص باضافة المخيمات السياحية للمنشآت الفندقية ، فضلا عن استبعاد الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه بالاضافة الى تضمين النص لجميع خدمات المنشآت الفندقية ، حيث لايقتصر خدمات البواخر السياحية على سبيل المثال على الاقامة فحسب وانما تمتد لتشمل تقديم المأكولات والمشروبات والتسيير وما الى ذلك من الخدمات السياحية المرتبطه .

٦ - لايتفق الباحث على ماجاء بفتوى مجلس الدولة وتعليمات المصلحة الخاصه باعفاء كل من المالك والمستغل فى حالة وجود اتفاق بينهما على التأجير مقابل ايجار ثابت او حصه من الايرادات حيث ان ذلك يشير الى وجود ازدواج فى الحصول على الاعفاء الضريبى ، بحيث يتمتع بهذا الاعفاء طرف واحد فقط هو المالك لانه الذى قام بانفاق تكاليف استثمارية كبيرة فضلا عن تهيئة المركب للتشغيل الامر الذى يتفق حتما مع فلسفة المشرع فى منح هذا الاعفاء ، فضلا عن عدم منطقية تجزئة هذا الاعفاء لكل مستأجر للباخره حسب سنة تاجيرها .

٧ - يتعين عدم اخضاع معاملات وسائل النقل السياحى لضريبة الدخل بالكامل فى حالة ملاحظة الفاحص وجود تشغيل لوسائل النقل لاغراض غيرسياحية ، حيث الاحرى ان يكون الخضوع فى تلك الحاله بنسبة معينة حسب الحاله المعروضة محل الفحص ، حيث تشير الممارسه العملية الى قيام المصلحة باستبعاد الاعفاء الضريبى عن تلك المنشآت ، بالاضافة لذلك يتعين وضع ضوابط دقيقة لتحديد ما اذا كان التشغيل لنقل السائحين من عدمه ، حيث قد يتم تأجير وسائل النقل السياحى لشركة سياحية اخرى ، ولايمكن للفاحص ان يعرف طبيعة هذا التأخير بدقة وما اذاكانت مخصصة لنقل السائحين من عدمه .

٨ - يوصى الباحث بتعديل نص القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ " وكذلك قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٩٦ لسنة ٩٣ بحيث تكون صياغته واضحة ودقيقة وبحيث ترتكز فلسفته على الجوانب السياسية والاقتصادية معا ، ويقترح ان يشمل نص هذا القانون الاعفاء الضريبى الاضافى لكافة المنشآت الفندقية والسياحية (الفنادق

القرى السياحية ، البواخر السياحية ، وسائل النقل السياحى ، المخيمات السياحية) ايا كان موقع اقامتها او تشغيلها ، تشجيعا للاستثمارات الضخمة فى قطاع السياحة الامر الذى من شأنه زيادة موارد الدولة •

رابعا : مراجع :

٤/١ : مراجع باللغة العربية :

١ – د• احمد ماهر ، د• عبدالسلام ابو قحف ، ادارة المنشآت السياحية والفندقية المكتب العربى الحديث ، الاسكندرية ، ١٩٨٨•

٢ – د• أمين السيد احمد لطفى ، تقويم سياسات الفحص الضريبى واثارها على الخلافات بين الممولين والادارة الضريبية ، دراسة تطبيقيه على شركات السياحة مع اطار محاسبى منهجى مقترح ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى السنوى العاشر الذى نظمته جامعة المنصوره – كلية التجارة ، القاهرة ٢٨–٢٩ ابريل ١٩٩٣•

٣ – ________ ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على شركات الاستثمار ، دار النهضه العربية ، القاهرة ١٩٩٢ •

٤ – د• حامد عبدالمجيد دراز ، دراسات فى السياسات المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ •

٥ – حسين بدران ، مشكلات التنمية السياحية فى مصر ، ورقة مقدمه الى مؤتمر مقومات التنمية السياحية فى مصر ، المؤتمر العلمى السنوى العاشر الذى نظمته جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، القاهرة ٢٨–٢٩ ابريل ١٩٩٣ •

٦ – د•حسن محمدكمال ،د•سعيد عبدالمنعم محمد،مشكلات ضريبية ،تحليلها – اقتراحات علاجها ،مكتبة عين شمس ،القاهرة ،١٩٩٠ •

٧ - د. حسن محمد كمال ، د. سعيد عبدالمنعم محمد ، الضرائب على الدخل ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٠ .

٨ - رمضان صديق محمد حسين ، الاعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار في المجتمعات العمرانية الجديدة ومدى كفايتها في تحقيق التنمية، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الاول - دور الضرائب في التنمية ، فندق ماريوت - القاهرة ، ٢٣-٢٤ نوفمبر ١٩٩١ .

٩ - عادل محمد خير ، مبادىء القانون في مجال التشريعات السياحية، عالم الكتب ،القاهرة ، ١٩٩٠ .

١٠ - د.محمود السيد الناغى ،المحاسبه عن ضرائب الدخل (تنظير وتحليل واتجاهات للتطوير)، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٧.

٢/٤: مراجع باللغة الاجنبية :

(1) Bird, Richard M. and Cliver Oldman, Taxation In Developing Countries, Fourth Edition, The Johns Hopkins University Press, Baltimore and London, 1990.

(2) Comiskey, E.E. and Roger E. Grover, United Kingdom Development In Tax Allocation, The International Journal of Accounting, 1982.

(3) Hicks, S.A., Choosing The Form For Business Tax Incentives, The Accounting Review, Vol.III, No.3, July, 1978.

(4) Lent, G.E., Tax Incentives For Investment In Developing Countries, International Monetary Fund Staff Papers, 1967.

(5) Lent, G.E., Tax Incentives For The Promotion of Industrial Employment in Development Countries, International Monetary Fund Staff Papers, 1971.

(6) Miller, Martin, AICPA Guide, Harcourt Brace Jovanich, 1983.

(7) Oldman, Oliver and Richard Bird, The Transition To A Global Income Tax: A Comparative Analysis, Bulletin For International Fiscal Documentation, 1977.

(8) Prest, A.R., Public Finance In Developing Countries, 3rd, ed., N.Y.: St. Martin's Press, 1985.

الفصل الحادى عشر

القياس والتحليل المحاسبى

لعوائد وتكاليف الحوافز الضريبية للإستثمار

مقدمـــة:

يركز هذا البحث بصفة اساسية على قياس وتحليل عوائد وتكاليف الحوافز الضريبيـة فى البلاد التى يمكن ان توصف بعدة طرق هى البلاد النامية Developed Countries الدول الاخذة فى النمو Developing Countries الدول الفقيرة Poor Countries الدول المتخلفة Backward Countries الدول غير الصناعية Nonidustrial Countries البلاد الاقل نموا Less Developed Countries ودول العالــم الثالــث Third World وايا كانت تسمية تلك البلاد ، الا ان هناك شئ واحد يفتـرض فيه أن تشترك تلك الاصطلاحات المرتبطة بتلك الدول هى الرغبة فى زيادة معدل النمو. وهو ما يهتم به متخذى السياسة الضريبية فى تلك البلدان بوجه عام .

وعلى الرغم من أن بعض الدراسات فى ادبيات الضرائب قد اشارت الى ان الحوافـز المالية السائدة فى كثير من البلاد النامية قد ادت الى وجود تعقيـدات ادارية فضلا عـن التقليل من العدالة والمساواة فى النظام الضريبى ، كما أنه من الصعوبة بمكان ان يتـم تصميم حوافز ملائمة للاستثمار وتطبيقها بشكل فعال فى الممارسة العملية ; Shah and Toye, 1978; Usher, 1977; Mc Lure, 1980; Modi, 1982)

الا أن العديد من البلدان بلا شك سوف تستمر فى محاولة التأثير على مستوى الاستثمـار وهيكله عن طريق الحوافز الضريبية – رغما عن هذه الصعوبات Hartman, 1984; Marsden, 1983; Sanchez-Ugarte, 1987) كما ان تلـك الحوافز تؤثر بوضوح على الادخار وهيكله . (Byrne, 1976).

على أية حال – فأيا كانت مدى فعالية تلك الحوافز ومدى تأثيرها على مستويـات الادخار والاستثمار، فان تلك الحوافز بلا شك ستكون مستمرة الوجود فى مختلف البلـدان

لعدة سنوات قادمة ، وقد تم اقتراح عديد من التقنيات التى تهدف الى تصميم تلك الحوافز بفعالية ، وقد اعتمدت بصفة اساسية على مفهوم معدل الضريبة الحدى الفعال (Pellechio, Sicat and Dunn, 1987) marginal effective tax rate وقد اصبح هذا المدخل مستخدما على نطاق واسع فى الدراسات التجريبية فى السنوات الاخيرة (Booduby, 1987; King and Fullerton, 1984)

كذلك فقد تم اقتراح استخدام مدخل يعتمد على تحليل تكاليف وعوائد الحوافز الضريبية (Thirsk, 1984) Cost-benefit approach to incentives

وعلى الرغم من الاستخدام الشائع للحوافز الضريبية فى البلدان المتقدمة والنامية على حد السواء، الا أن فعاليتها فى الواقع نادرا ما يتم تقييمها، ومن هنا تبدو أهمية هذا البحث ، و لتحقيق اهدافه فسوف يتم تنظيمه على النحو التالى:

اولا : طبيعة الحوافز الضريبية وصورهاواهمية الاختيار بينها فى البلاد النامية.

ثانيا : المعدلات الضريبية الحدية الفعالة للحوافز الضريبية فى البلاد النامية .

ثالثا : التحليل المحاسبى لعوائدوتكاليف الحوافز الضريبية فى البلاد النامية.

رابعا : خلاصة البحث.

خامسا : مراجع البحث .

اولا : طبيعة الحوافز وصورها واهمية الاختيار بينها في البلاد النامية:

يعطى التصنيف الاساسى للاعانات المالية Fiscal Subsides للاستثمارات صورة جيدة عن مدى ونوعية الحوافز الضريبية الشائعة الاستخدام Common tax incentives (Lent, 1967) . وقد اكدت الدراسات المختلفة عن وجود صعوبات جمة مدركة مرتبطة بتقييم الحوافز الضريبية فى البلاد النامية فضلا عن مدى عدم كفاية البيانات المتاحة فى هذه البلدان والتى اعتمدت على استخدام الحوافز المالية بشكل متزايد (Agell, 1986; Ebrill, 1987)

فى هذاالجزء يتم تحديد طبيعة الحوافز الضريبية فى البلدان النامية مع الاشارة الى صور تلك الحوافز ومدى امكانية تقييمها واهمية الاختيار فيمابينها فى تلك البلدان .

١/١ طبيعة الحوافز الضريبية فى البلدان النامية

اشار البعض (Shah and Toye, 1978) الى ان حكومات معظم البلاد النامية او الاخذة فى النمو هى ببساطة مجرد ادوات للمصالح الرأسمالية حيث تم التأكيد على أهمية جانب الاقتصاد السياسى Political Economics لسياسة الحافز Incentive Policy ، وفى حقيقة الامر تعتبر دائما فكرة جيدة ان يتم تحليل مدى استمرارية السياسة العامة - والتى لاتبدو ان تحقق اهدافها المقررة - والرد على السؤال الذي يثار بشأن من الذى يكسب من استمرار هذه السياسة ، حيث ان الفائز حتما هو المؤيد الاقوى لتلك السياسة والتى يتم الباسها بوجه عام بثوب المصلحة القومية (Best, 1976)

بالاحرى فان الهيكل الضريبى للبلد بوجهعام يعكس حتما ليس فقط هيكلها الاقتصادى، وانما ايضا هيكلها السياسى (Bird and Oldman, 1990) ولحد ما فقد يتطلب الامر ان يتبع تلك التغيرات الجذرية فى الضرائب تغيرات سياسية جذرية ايضا - كشرط مسبق (بالاضافة الى - او - تغيرات اقتصادية) .

ولتقييم اكثر توازنا يتعين القول بان النظام الضريبى - فى اى بلد وفى اى فترة زمنية - مثل غيرهامن الهياكل التنظيمية القانونية تعكس كل من التوازن السائد

للقوى السياسية والفرص المقدمة عن طريق هيكل الاقتصاد ومستوى التعقيد الادارى. لاشك ان طبيعة واهمية واستمرارية الحوافز الضريبية Tax Incentives - مثل كافة اجزاء النظام الضريبى - تعكس تلك العوامل بنفس الدرجة او اكثر من نتائج التحليل والتقييم الموضوعى الدقيق للتكلفة والعائد للحوافز الضريبية .

وبتتبع المفاهيم المختلفة للحوافز الضريبية فى الكتابات المختلفة يتضح ان جميعها يدور حول اعتبارها نظاما يصمم فى اطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدى الى نمو الانتاجية القومية، وزيادة المقدرة التكليفية للاقتصاد القومى، وزيادة الدخل القومى نتيجة قيام المشروعات الجديدة او التوسع فى المشروعات القائمة (عبد الحفيظ عبدالله عيد، ١٩٨٦ ، د. امين السيد احمد لطفى ، ١٩٩١).

فالحوافز الضريبية طبقا لمعناها الحرفى تشير الى استخدام الضرائب كسياسة تحفيز للاشخاص على اتباع سلوك معين اونشاط محدد يساعد على تحقيق اهداف الدولة، حيث يمكن عن طريق الاخذ بضرائب معينة وتحديد اوعيتها ومستوى اسعارها، وعن طريق منح اعفاءات ضريبية او السماح بنقل الخسائر بترحيلها للامام والخلف وتحديد الفترة الزمنية التى يسمح بالترحيل خلالها، يمكن بكل هذه الطرق ان تحقق السياسة الضريبية هدفها من زيادة الاستثمار بصفة عامة (د . السيد الطيبى ويوسف الصلحاوى، ١٩٩٢).

ولاشك ان الحوافز التى تتضمنها السياسة الضريبية للدولة تؤثر على سلوك المستثمرين، رغما عن ذلك فتلك الحوافز سلاح ذو حدين لانه ينجم عنها ضياع عام لحصيلة مالية على مستوى الدولة وبالتالى انخفاض الموارد المالية للدولة الا انه قد ينشأ عن تلك الحوافز من ناحية اخرى تدفق الاستثمارات و حدوث رواج استثمارى من شأنه اصلاح الاوضاع الاقتصادية القائمة او تطويرها، من هنا لابد من اجراء موازنة دقيقة بين الاثار السلبية والايجابية للحوافز الضريبية، وكذلك تصميم مشروعات وقوانين للحوافز الضريبية بما يسمح بخلق نوع من التمييز المقصود فى فترات ومقدار تلك الحوافز بين الاستثمارات المختلفة طبقا لاهميتها بالنسبة للاقتصاد بوجه عام.

وتجدر الاشارة ايضا الى ان الحوافز الضريبية تعمل لجذب رؤوس الاموال الاجنبية فى البلدان النامية، واذا كانت تلك الاموال الاجنبية تخضع فى تنقلها لعوامل

سياسية وقانونية واقتصادية، الا ان الحوافز الضريبية ليس لها دور مؤثر بالنسبة للعوامل السياسية ـ وانما العكس صحيح، فضلاعن ذلك يمكن للحوافز الضريبية ان تؤثر على العوامل القانونية، حيث يمكن ربط الحوافز بالشكل القانونى الذى يجب ان تتخذه رؤوس الاموال الاجنبية، كذلك يمكن ربط الحوافزالضريبية بالموقع الذى يسمح للمستثمر الاجنبى فيه ، حيث يمنح المستثمر عادة مجموعة من الحوافز اذا كان سيقيمه استثماره فى مجتمعات عمرانية جديدة وهذا ما اتبعته بعض الدول النامية مثل مصر . بالاضافة لما تقدم فان للحوافز الضريبية دور مؤثر بالنسبة للعوامل الاقتصادية، حيث ان قيام الدول المضيفة للاستثمار بمنح حوافز ضريبية للاستثمارات يؤدى الى تحملها عبئا ضريبيا منخفضا يترتب معهزيادة ارباح المستثمر مابعد الضرائب الامر الذى يساعد معه على جذب تلك الاموال للدول النامية والعكس صحيح بالطبع (محمدهشام الحموى ١٩٨٩) .

بعبارة اخرى هناك اسباب لاعطاء الدول النامية حوافز ضريبية أهمها استحداث فرص لتشغيل العمالة، مدى اهمية تشجيع الاستثمارات التى تهدف الى التنمية الصناعية، تشجيع المشروعات التصديرية تشجيع استيراد وجذب المشروعات ذات التكنولوجياالمتقدمة، اى باختصار تشجيع الاستثمارات التى تهدف الى احداث اثار اجتماعية واقتصادية ومالية مفيدة للبلاد النامية.

١/٢ الاختيار بين انواع نظم الحوافز المالية فى البلاد النامية

تتمثل الممارسة الشائعة لحكومات البلاد الاخذة فى النمو فى ادارة نظم تعطى امتيازات ضريبية Tax Concessions (ونادرا ما تكون اعانات من النفقات العامة) الى المنشآت الجديدة ـ او الانشطة الجديدة ـ للمنشآت القائمة (التوسع) ويبدو الاساس المنطقى لتلك الانظمة كافيا وملائما تماما ـ وعادة ما توصف باصطلاح الحوافز المالية Fiscal Incentives وتبدو أهميتها فى كون حكومات تلك البلاد النامية راغبة فى زيادة النمو الاقتصادى فى ظل اقتصاد مختلط ، من هنا يتعين عليها استخدام وسائل مالية لاغراء منشآت القطاع الخاص للقيام بمساهمات واستثمارات لاجراء الزيادة المطلوبة للناتج القومى.

بوجه عام تنوع الحوافز الضريبية فى البلاد النامية ، وتبدو الاهمية فى الاختيار بين النوعيات المختلفة لها، وتجدر الاشارة بان هناك تصنيفا يتميز بانه ذو اتجاهيـــن يعتمد على التمييز بين اربعة انواع مختلفة من انظمة الحوافز من انظمة الحوافز المالية يوضحهـا الجدول رقم(١) على النحو التالى:ــ

جدول رقم(١)

تصنيف انواع انظمة الحوافز المالية

	(A) J°>Je	(B) J°≤Je
(1) S ≠ F(K°)	اجازة ضريبيـــــــة فائدة قروض قابلة للخصم الضريبى.	اعفاء من ضريبة الواردات
(2) S ≠ F(K°)	ائتمان ضريبـــى مسموحات استثماريـــــة اهلاك معجل	منحة استثمارية

S = قيمة الاعانة العامة K° = تكلفة الحصول على السلعة الاستثمارية

Je = مستوى ارباح الشركة الذى عنده يصبح خاضعا للضريبة .

J° = الارباح قبل الضرائب

فيما يلى استعراض موجز للا نواع الاربعة من انظمة الحوافز المالية التى يوضحها الجدول السابق :

١ــ اعانة Subsidy تعتبر مستقلة عن حجم الاستثمار ، الا انها مشروطـــــة بتحقيق حد اقصى لمستوى الأرباح ، يعتبر المصدر الرئيسى لهذا النوع فـــى الاجازة الضريبية Tax Holiday ، والتى تعرف بانها الاعفاء الكلــــى او الجزئى Total or partial exemption للمنشآت الجديـــدة او

المنشآت التى تتوسع فى انشطتها من الخضوع للضريبة لفترة محددة. بعبارة اخرى يقصد بها منح المشروعات اعفاء ضريبيا لعدد من السنوات فى بداية حياتها الانتاجية ، ومن ثم فهى تقلل من المخاطر التى يتحملها المستثمر بالنسبة للاستثمارات الجديدة وتزيد من العائد الصافى وتحقق سيولة ذاتية للمشروعات التى تتمتع بها — خاصة المشروعات التى تحقق ارباحا فى بداية حياتها الانتاجية (Prest, 1978)

٢- اعانة تعتبر تابعة ومعتمدة على حجم الاستثمار ومشروطة بتحقيق حد ادنى لمستوى الارباح. هناك مجموعة من النظم المرتبطة بهذا النوع. تتضمن النسب المئوية للسنة الاولى الخاصة والنسب المئوية السنوية اللاحقة لتكلفة اصل ما والتى تكون قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة..

تعرف المسموحات ايضا كاهلاك معجل Accelerated depreciation حيث انها تسمح بتخفيض قيمة الاصل طبقا للاغراض الضريبية بشكل اسرع من امكانية التخفيض في ظل قواعد الاهلاك المحاسبية المتعارف عليها . أيضا يمكن تصنيف انواع الحوافز التالية ضمن هذا النوع الائتمان الضريبى Tax Credits المسموحات الاستثمارية Investment allowances تنزيل التنمية Development rebates والتى تسمح بخصم نسبة مئوية اضافية من تكاليف الاصول من الدخل الخاضع للضريبة اعلى وفوق مخصصات الاهلاك المرتبطة بتخفيض التكلفة التاريخية للاصل.

هنا ويختلف مفهوم السماح الاستثمارى عن مفهوم الائتمان الضريبى ، حيث يتضمن المفهوم الاخير خصم نسبة معينة من الاصول الرأسمالية الجديدة المشتراه من الضريبة المستحقة على المستثمر الامر الذى يترتب عليه تخفيضه عن الضريبة دون ان يصاحب ذلك تخفيض فعلى فى وعاء الضريبة (Prest, 1978) بينا يتمثل السماح الاستثمارى فى اعانة يحصل عليها المستثمر بخصم نسبة معينة من قيمة اصوله الرأسمالية من ايراداته للوصول الى وعاء الضريبة بالاضافة الى الاستهلاكات التى تتم خصمها وفقا لطرق المحاسبة التقليدية (Musgrave and Musgrave, 1987)

٣— اعانة تعتبر مستقلة عن حجم الاستثمار ولكنها غير مشروطة بحد ادنى لمستوى الربح.النظام الرئيسي لهذا النوع يتمثل في التنازل اوالتنزيل Waiver or rebate of duty on imported capital goods المرتبط بالرسوم او الضريبة على السلع الرأسمالية المستوردة (واحيانا ايضا المواد الخام) عن طريق المنشآت الجديدة او ا لقائمة التى تتوسع فى نشاطها·

٤— اعانة تعتبر تابعة لحجم الاستثمار ولكنها غير مشروطة بالحد الادنى لمستوى الربح، ويتمثل المثال الجيد على هذا النوع فى منحة الاستثمار investment grant حيث يتم دفع حصة معينة من التكلفة الاستثمارية للمنشأة عن طريق الحكومة·

وقد قدمت بعض ا لدراسات تصنيفا لاهم الحوافز الضريبية (Hicks, 1978) حيث تم الاشارة الى الخصم الضريبى، وتخفيض وعاء الضريبة، والاعفاء الضريبى تخفيض اسعار الضريبة، والنظام التمييزى للضرائب ، كذلك فقد اشارت بعض الدراسات الى ان اهم الحوافز الشائعة فى المجال الضريبى تتمثل فى الاعفاء الضريبة، المعدلات التمييزية، تثبيت الضريبة، معونات الاستثمار، الاستهلاك المعجل، الخصم من وعاء الضريبة، تأجيل الضريبة او وقفها (Aaron, Galper and Pechman, 1988 Anthoine, 1989)

هذا ويمكن اجراء تفرقة اخرى بخلاف تلك المستخدمة فى التصنيف السابق للانواع المختلفة للحوافز ترتبط اساسا بالجوانب المختلفة لتوقيت الحصول على العوائد المرتبطة بتلك الانظمة، حيث يتم الحصول على المنح الاستثمارية Investment grant فورا عند بداية اى نشاط اقتصادى جديد، كذلك يمنح الاعفاءات من الرسوم الجمركية على الواردات Import duty exemption عوائدها المبدئية بخصوص واردات السلع الرأسمالية والعوائد المستمرة بخصوص الواردات من المواد الخام· بينما تنتشر منافع الاجازات الضريبية والائتمان الضريبى Tax holiday and tax credits خلال عدد من السنوات عندما يقوم المشروع بتأسيس كيانه، يعتمد النمط الصحيح للعوائد على توقيت استحقاق الربح الشروط والضوابط التفصيليةلخطة الحوافز·

ولكن على الرغم من التوقيت الدقيق للعوائد (بالارتباط بمعدل الخصم الملائم) فانه يعتبر امر حرجا للمنشآت والحكومات التى ترغب فى التعرف على القيمة الحالية للاشكال البديلة للاعانة ، من ثم فانها لاتوفر معيارا واضحا وحاسما لتصنيف انظمة الحوافز .

من خلال الأدبيات والكتابات الحالية عن نظم الحوافز المالية فى البلاد الاخذة فى النمو ، يمكن اعداد تحليل موجز عن الشكل الذى تأخذه تلك النظم فى ٢٨ بلد من تلك البلاد . من بين تلك البلاد الثمانية والعشرين والتى تتميز بامكانية الحصول على المعلومات بسهولة منها ، فهناك مالايقل عن ١٨ بلدا كانت تحت الاستعمار البريطانى السابق . بسبب هذا التحيز الواضح فى العينه ، فانه لايمكن التوسع فى النتائج التى يتم الحصول عليها من تلك العينة حتى تغطى البلاد النامية ككل .

يشير فحص نتائج تلك العينة الى عدة نقاط هامة هى :ـ

اولا : تهتم النقطة الاولى بالشعبية النسبية للانواع المختلفة من نظم الحوافز المالية مع حكومات البلاد النامية ، وحيث يتمثل النوع الاكثر شعبية من تلك النظم فى الاجازة الضريبية Tax Holiday حيث قدم ٢٦ بلد شكل معين من الاجازة الضريبية (حيث كان يعفى فقط فى بعض البلاد مثل كوستاريكا ـ اكوادور سيراليون جزء من مكاسب الشركة من الضريبة بينما كانت تعفى مكاسب الشركات فى اسرائيل من نوع واحد من الضريبة ، ضريبة الدخل ولكنها غير معفاه من نوع اخر وعادةما تبدأ فترة الاعفاء فى تاريخ الانتاج الا ان هناك بعض الخروج عن تلك العادة ، وكمثال فى انتيجوا يبدأ الاعفاء الضريبى للفنادق عند الانتهاء من اعمال الانشاء ، بينما فى الدومينكان وجرينادا وسانت فينسنت يبدأ الاعفاء من تاريخ منح تراخيص الاستيراد (Smith, 1975)

الا ان تنزانيا و زامبيا فقط هما الذين لايقوم باجراء ذلك . اما النوع الثانى لتنظيم الحوافز من حيث الشعبية يتمثل فى النظام الخاص بالاهلاك المعجل للاستثمار Accelerated depreciation فى تحديد الالتزام الضريبى والائتمان الضريبى المرتبط بالاستثمار . وقد قام ١٦ دولة من بين ٢٨ بلد باصدار

اكثر من الامتيازات التالية :ـ

مسموحات اهلاك مرتفعة فى العام الاول للتشغيل على وجه الخصوص، مسموحات اهلاك سنوية مرتفعة على وجه لخصوص ، احتياطى مسموح استثمارى، ائتمان ضريبى للاستثمار اوتنزيل للتنمية فوق مسموحات الاهلاك العادية اوالمرتفعة طبقا للامتياز الممنوح.

اما النوع الثالث من نظم الحوافز والذى يمكن ملاحظته بشكل شائع يتمثل فى اعفاء الالات والمعدات الرأسمالية (واحيانا تكون اجزاء ومواد خام فقط) من الرسوم الجمركية او من ضرائب الواردات الاخرى.حيث تم سريان هذا الاعفاء فى عشرة بلاد من البلاد الثمانية والعشرين.

وتجدر الاشارة الى ان منحة الاستثمار هى النوع الادنى شعبية من بين نظم الحوافز الضريبية السابقة الاشارة اليها ، حيث انه من بين البلدان الثمانية والعشرين قدمت فيجى فقط هذا النوع من الحوافز الضريبية وفقط فى قطاع تشييد الفنادق ويجب البحث عن اسباب اعتبار هذا النوع من الأنواع الاقل شعبية من حيث الترتيب .

٢ـ اما النقطة الثانية التى يجب ملاحظتها هى ان مقارنة الواقع التطبيقى بالنظرية تشير بلاشك الى ان كل من الاجازات الضريبية والائتمان الضريبى، واعانات الأرباح واعانات الاستثمار ليست مجرد بدائل ، كما ان نصف عدد البلدان فى العينة تقريبا قد قامت باستخدام الاجازات الضريبية والاهلاك المعجل والانظمة الاخرى للائتمان الضريبى.بالاحرى ليس واضحا من قراءة القانون الضريبى كيف يتم تشغيل هذين النوعين المختلفين من النظم الخاصة بالحوافز بشكل مكمل ـ ويبدو ان هناك ثلاثة احتمالات.حيث يمكن ان تتمتع الشركات الجديدة بالاجازات الضريبية بينما يتم منح الائتمان الضريبى لكافة الاستثمارات الجديدة التى لم تقم بها الشركات الجديدة.. وقد يتم السماح للشركات بان تختار وتستفيد فى ظل نظام معين او نظام اخر طبقا لما يتوفر لهامن اعانة مالية اكبر. مع ذلك فالاكثر احتمالا انه لن تتمتع لاشركات بالدرجة الاولى بالاجازات الضريبية وعندما يتم استنفاذ تلك الاجازات تقوم بالتمتع بانواع مختلفة من احتياطى الاهلاك والائتمان الضريبى التى تكون متاحة لهم ايضا ،بعض من البلدان تشترط صراحة تأجيل كافة مسموحات الاهلاك بحيث يمكن لهم الاستفادة منها بعد انتهاء الاعفاء الضريبى (Heller & Kauffman, 1963)

مرة اخرى بينمايوجد فى النظرية تمييز وتفرقة واضحة بين الاعانات المتناسبة مع الاستثمار والاعانات غير المتناسبة مع الاستثمار، يتضح انه فى الممارسة التطبيقية ان تلك التفرقة تكون غير واضحة. هذا يحدث عادة عند اعتبار الاجازات الضريبية شكل من الاعانة غير المتناسبة مع الاستثمار. ويتم تقديمها كمقياس منزلق مع طول الاجازةالمرتبطة بقيمة النفقة الاستثمارية المرتبطة . هذا النوع من الرابطة قد تم اجرائها فى اندونيسيا، ماليزيا ونيجيريا وسنغافورة والسودان وسورينام.

٣- اما النقطة الثالثة فتشير بوضوح الى ان اكثر نوع شائع من نظم الحوافز يتمثل فى الاجازة الضريبية الذى عادة مايكون له عدد من السمات الاضافية التى تجعلهااكثر جاذبية من مجرد الفترة المبدئية لعدد من السنوات التى اثناءها لايتم سداد اية ضرائب على الشركة بالاضافة لذلك فان فترة الاعفاء من الضريبة Tax free period التى بلغت فى العينة بنحو من خمسة الى عشرة سنوات قد سمح فى نصف البلدان تقريبا بفترة اجازة اضافية اخرى بعد الانتهاء من الاعفاء الضريبى والتى استخدمت خلالها الخسائر التى تحققت فى فترة الاعفاء الضريبى لعمل التعويض اللازم مع الأرباح الخاضعة للضريبة بعد ذلك.وقد كانت الفترة الزمنية التى امكن خلالها ترحيل الخسائر عادة عند تحديد الضريبة المستحقة كانت بين اربعة الى ستة سنوات . تقريبا كافة البلاد التى قدمت الاجازات الضريبية قد قامت باعفاء توزيعات الارباح المدفوعة المرحلة الاسهم ايضا، من فرض الضريبة على الدخل الشخصى Levy of personal income taxes (يسرى اعفاء توزيعات الارباح اثناء الاجازة الضريبية ذاتها، وبصفة شائعة تماما لمدة اضافية تزيد عن عامين بعد نهاية تلك الاجازة كما فى جبوانا، معظم البلدان ا لاخذة فى النمو تعفى الارباح الموزعة حتى اجمالى قيمة الارباح المعفاه من الضريبة، الا ان الهند وباكستان وسيرلانكا والسودان ، تقصر توزيع ارباح الاسهم الى مابين ٥٪ الى ١٠٪ من النفقات الاستثمارية سنويا على سبيل المثال السنغال، بعض من البلدان النامية لديها شروط مصممة لمنع التزام الافراد بدفع ضريبة الدخل عند اعلى معدلات باستخدام الدخل لشراء اصول الشركات المغلقة التى يقوموا بالرقابة عليهاوالتى لاتقوم بدفع ارباح موزعة، توجد مثل تلك هذه الشروط فى الهند وترينداد وتوباجو)

حيث انه ليس هناك مكافأة خاصة للشركات التى تحتفظ بارباح من أجل اعـــادة استثمارها ،فقط تم تحديد ستة بلاد قاموابوضع حد اقصى للارباح التى يمكن اعفاءها مـــن الضريبة ، ويتراوح هذاالحد الاقصى مابين ٧٪ الى ٥٠٪ من النفقات الاستثمارية المبدئيـة المسموح بها كأرباح معفاه من الضريبة فى اى سنة واحدة.

ثانيا : المعدلات الضريبية الحدية الفعالة للحوافز الضريبية في البلاد النامية:

١/٢ المقدمــــة:

يمكن القول بان الحوافز الضريبية للاستثمار لاتعتبر جيدة على اطلاقها كما انـه قد يكون من المتعذر ان يتم تقييم فعاليتها.ففى كثير من البلدان الاخذة فى النمو توجـد انواع عديدة من الحوافزالضريبية ذات صور مختلفة، وقد يكون هنالك اتجاه نحو الرفض القاطـع لتطبيق نظم تقييم للحوافزالمالية (Bird and Oldman, 1990)

خلال السنوات الاخيرة اقترح استخدام أحد الادوات الخاصة بالتحليل الضريبـــى التجريبى ـ الذى يعتمد على مدخل المعدل الفعال (King and Fullerton, 1984) والذى تم تطويره وتعديله وتطبيقه فى عديد من تلك البلدان النامية (Agell, 1986; Ebrill, 1987a) يعتبر هذا المعدل ملائما فى تحديد اثار فرض الضريبـة على الاستثمار ، حيث يشير المعدل الضريبى الحدى الفعال Marginal effective Tax rate الى الاختلافات فيما بين مجمل وصافى العوائد على الاستثمـارات البديلة ومن ثم العبء الضريبى النسبى (Boadway, 1987)

يقوم هذا الجزء بتطبيق هذا المدخل،حيث يتم الاعتماد على مجموعة من الافتراضات التى تعتبر ممثلة لكثير من البلاد والاخذة فى النمو ـ بهدف اجراء مقارنة للاشكال المختلفـة للحوافزالضريبية .

فلا شك ان الحوافز الضريبية تصمم على وجه التحديد للاستثمارات فى المجـالات ذات الاولوية والافضلية العليا. وغالبا مايتم التصديق على تلك الحوافز الضريبية كجـزء اساسى من التنظيم القانونى لتنشيط وترويج الاستثمار فى البلاد المختلفة حيث يتم ربـط

مجالات الاستثمار الاكثر تفضيلا بحوافز ضريبية مرتفعة. وحيثيتم فرض الضريبة على الاستثمارات العادية الطبيعية بالتوافق مع ضوابط القانون الضريبي العادى والذى يضع المستوى العام للضرائب والذى منه يتم تخفيض المعدلات الفعالةعن طريق الحوافز.

يهتم هذا الجزء بتحليل اثار الانواع المختلفة للحوافزالضريبية، بالاضافة الى تقييم الصور المختلفة للحوافزالضريبية عن طريق حساب اثرها بشكل اضافى على المعدل الضريبى الحدى الفعال للمنشأة. وبعض من تلك الحوافزيكون ذو اثر جمعى مضاف Additive effect وفى حالات اخرى قد يكون للحوافز اثر تنافسى Competitive effect حيث ان عائد احد الحوافز يلغى عائد اخر لحافز اخر.

وترجع اهمية تلك الدراسة فى انها توفر نتيجة مفيدة تتمثل فى مقارنة نظم الحوافز الضريبية المختلفة. ولاشك فان التحديد الكمى للاختلافات فيمابينها من شأنه ان يكون مفيدا لمتخذى السياسة باى بلد.

بطبيعة الحال فان فلسفة تحديد الحوافز تكمن فى تخفيض مخاطر استثمارات معينة بالاضافة الى تحسين ربحيتها ، هذاويمن انتكون الحوافز الضريبية ادوات قوية للمفاضلة بين الحوافز الخاصة بالاستثمار فى انشطة محددة على الرغم منذلك فان تقرير ما اذا كانت الحوافزالضريبية تزيد من الانشطة المنتجة او لا تعتبر قضية ومسألة مستقلة.

٢/٢ الافتراضات الاساسية:

بهدف القيام باجراء مقارنات مطلوبة لتقييم الانواع المختلفة للحوافزالضريبية، يفترض اتباع استراتيجية تعتمد على استخدام استثمار وحيد ممثل ذو مجموعة مختلطة معينة من الاصول، فضلا عن استخدام معدل ضريبى عام للمنشأة بالاضافة الى معدلتعريفة جمركية يرتبط بالمعداتوالالات المستوردة. بهدف اجراء العمليات الحسابية يتم اجراء عدة افتراضات هى: (Pellechio, Sicat and Dunn, 1987)

يتكون الاستثمار الممثل من مبانى بنسبة ٤٠٪، الات ومعدات بنسبة ٤٠٪، -

سيارات بنسبة ١٠٪ واراضى بنسبة ١٠٪ ، ويتم احلال الاستثمار عند معدل الاهـــــلاك الاقتصادى الخاص بكل اصل ، ويفترض ان بيع تلك الاصول يتم فى نهاية السنة العاشرة عنـد القيمة الاسمية التى تعكس قيمتها الحقيقية بالاضافة الى مقابل التضخم خلال تلـــك السنوات العشر. وسوف يتم تضمين قيمة بيع الاصول فى التحليل بهدف اخذ اثر معالجـة المكاسب الرأسمالية Capital Gains فى الحسبان (Pellechio, 1987)

يتمثل المعدل الضريبى الحدى المعيارى للشركة على الدخل الخاضع للضريبـــة Taxable income بواقع ١٠٪ ، وتجدر الاشارة الى ان المعدلات المرتبطــــة بالقوانين الضريبية فى البلدان الاخذة فى النمو تتراوح مابين ٣٠٪ الى ٤٠٪ ، ويعتبـــر استخدام معدل ضريبى وحيد امرا ملائماوايضا واقعى تماما.

عند احتساب اهلاك الاصول القابلة للاستهلاك يتم اتباع الطريقة المعيارية للقسط الثابــت Standard Straight-line depreciatin method حيث يتم اهلاك المبانى بمعدل ٥٪ (على عشرين سنه) فى حين يتم اهلاك الالات والمعدات بنسبة ١٠٪ (عشرة سنوات) ، اما السيارات فيتم اهلاكها بنسبة ٢٠٪ (خمسة سنوات). ايضا يتم دراسة طريقة الرصيد المتناقص المضاعف The double declining balance method بنفس المعدلات السابقة ، وتجدر الاشارة الى ان الاراضى لاتعتبر اصلا قابلا للاهلاك.

ويعتبر موضوع ترحيل الخسائر Carry-over of Losses مظهـر شائـع للنظم العادية لفرض الضرائب ولاتستحق المناقشة كثيـرا كحافز ضريبى فى هذا المقام حيـث تعتبر امر عاديا وشائعا عند فرض الضريبة بالشكل المعتاد. حيث يفترض انها متاحـــــة لعدد غير محدود من السنوات المستقبلة بالنسبة للاستثمار العادى.

ويتم استخدام معدل ١٠٪ كتعريفة جمركية على استيراد الالات والمعدات، وهـذا ويختلف هذا المعدل فيمابينا لبلدان المختلفة، حيث يـميل معدل الرسوم الجمركية على استيراد الالات والمعدات الى الانخفاض على النقيض من هذه المعدلات على المنتجات الصناعية الاخرى - والتى غالبا ماتكون مرتفعة. ويفترض ان المكون المستورد للالات والمعـــــدات

المستخدمة فى التحليل بمثابة اصول جوهرية ، ولذلك يتم فرض رسوم جمركية منخفضة عليها. من هنا يعتبر معدل ١٠٪ بمثابة تعريفة واقعية ممثلة.

ويتمثل الافتراض الاخير فى تعادل المكونات المستوردة والمحليةللاستثمار الممثل ، حيث يفترض انالمكون المستورد فى المبانى يتمثل نسبته بواقع ٢٠٪ ، فيحين أن النسبة الباقية تمثل المكون المنتج محليا ، بينما يتمثل المكون المستورد فى الالات والمعدات والسيارات بواقع ٧٥٪ ، بينما يبلغ المكون المنتج محليا من تلك الاصول بواقع ٢٥٪.

يمكن دراسة الاثر الكمى للحوافزالضريبية عن طريق حساب اثارها على المعدل الضريبى الحدى الفعال للاستثمار الممثل ، هذا ولايستفيد الاستثمار العادى او حالة الاساس(الحالة الاولى) من اية حوافز ضريبية، حيث ان الحوافز الضريبية التى ستؤخذ فى الاعتبار هى مايأتى :-

١- اجازة ضريبية Tax holiday على دخل الشركة:
حيثتوجداجازة ضريبية بواقع خمسة سنوات(الحالة الثانيه) ، بينما توجد اجازة ضريبية بواقع عشرة سنوات(الحاله الثالثة) ،وتعتبر تلك الفترات هى الفترات الشائعة الموجوده في كثير من البلدان.

٢- تخفيض استثمارى معين An investment deduction يعادلنسبة ٢٠٪ من الاستثمار يمكن الحصولعليه فى الحال (الحالة الرابعة) ، وذلك التخفيض الاستثمارى يعتبر مماثل لحد كبير للمعالجة الكريمة للاهلاك الضريبى.

٣- ائتمان استثمارى An investment credit معادل لنسبة ٢٠ ٪ من الاستثمار (الحالةالخامسه)

٤- اعفاء من الرسوم الجمركية An exemption on tariffs علىالالات والمعدات المستوردة منالخارج(الحاله السادسه) ، حيث يمتد الاعفاء منالرسوم الجمركية فى كثيرمن البلدالن ليشمل المواد الخام المستخدمة فى الانتاج،مع ذلك لم يتم تضمين ذلك فى التحليل.

٥- ائتمان ضريبى على الاجور A tax credit on wage الخاصة بالعمالة

غير الماهرة(الحالة السابعه) ، على وجه التحديد يبلغ هذا الائتمان الضريبي ١٠٪ من نصف قيمة كشف الاجور، بفضل الاقتصاديون هذا النوع من الائتمان الضريبي باعتباره حوافز ضريبية مباشرة لصالح التوظيف.

٦- ائتمان ضريبي على صافي القيمة المضافة A tax credit based on net value added (الحالة الثامنه)، وعلى وجه التحديد يعادل هذا الائتمان ١٠٪ من القيمة المضافة، فاذا ماكان للبلد ضريبة قيمة مضافة Value added tax عند معدل ١٠٪ ، فان هذا بالضرورة يؤدى الى وجود اجازة ضريبية من ضريبة القيمة المضافة.

بغرض حساب اثار تلك الحوافز الضريبية على المعدل الضريبي الحدى الفعال، يتعين تطبيق الحوافز في ظل تطبيق كل من طريقتي الاهلاك المذكورة سابقا.

٢/٣ الاثار الفردية لحوافز الاستثمار

هناك طريقتان لحساب اثر حوافز الاستثمار، تهتم الطريقة الاولى بدراسة الاثر الفردي لاحد الحوافز على الاستثمار الممثل. بتعبير اخر ليس هناك اى حافز اخر موجود في العملية الحسابية بينما تركز الطريقة الثانية في حساب الاثر الاضافي للحافز عندما يتم اضافته للحوافز القائمة او الموجودة من قبل.

ويوضح جدول رقم(٢) الاثار الفردية للحوافز الضريبية عند المعدل الضريبي الحدى الفعال Marginal effective tax rate (METR) هنا ويبلغ هذا المعدل (يشا راليه فيما بعد بالمصطلح المختصر) للاستثمار الممثل بواقع ٤٥٫٦٪ و ٤٢٫٥٪ بالنسبة لطريقة الاهلاك على اساس القسط الثابت و الرصيد المتناقص على التوالي . تساعد الرسوم الجمركية للاستيراد وعلى زيادة المعدلات الضريبية الفعالة عن المعدل القانوني، هذا ويفترض ان تكون الاسعار العالمية للمنتجات المستوردة ثابتة - وهذا يعتبر امرا نموذجيا بالنسبة للبلاد الصغيرة، لذلك فان عبء الرسوم الجمركية على المنتجات المستوردة تقع كلية على المنشأة (Shah & Toye, 1978)

يعتبر الحافز الاكثر تحفيزامن بين الحوافز الموضحة بالجدول رقم(١) هـــو الائتمان الضريبى للاستثمار بواقع٢٠٪ (الحالة الخاصة) حيث يعتبر الائتمـــان الاستثمارى متاح الحصول عليه فورا لتخفيض الا لتزام الضريبى المستحق • ويتراوح المعدل الضريبى الحدى الفعال من ٦ر٤٥٪ الى ١ر١١٪ بالنسبة لطريقة القسط الثابت للاهلاك وبين ٥ر٤٢٪ الى ٦ر١١٪ بالنسبة لطريقة الرصيد المتناقص للاهلاك• والسبـــب وراء ارتفاع المعدل METR فى ظل طريقة الرصيد المتناقص تتمثل فى ارتفاع سموحـــات الاهلاك التى تخفض من الالتزام الضريبى بشكل اكثر ونتيجة لذلك يتم تخفيض أثـــو الائتمان ،حيث يتمترحيل مزيد من الائتمانكما أن المكاسب الرأسمالية المرتفعة فى ظـــل طريقة الرصيد المتناقص ترجع منأثرالائتمان •

جدول رقم(٢)

الاثار الفرديـــــة للحوافـز الضريبيـــة

الحالة		المعدل الضريبى الحدى الفعال (١) القسط الثابت	المعدل الضريبى الحدى الفعال (٢) الرصيدالمتناقص	المعدل كمؤشر على المعدل القانونى (١)÷ ٣٥٪	المعدل كمؤشر على المعدل القانونى (٢) ÷ ٣٥٪
المعدل القانونى = ٣٥٪		—	—	١	١
الحالة الاولى	: الاستثمار العادى	٦ر٤٥٪	٥ر٤٢٪	١ر٣٠	١ر٢١
الحالة الثانيـة	: اجازة ضريبية لمدة خمسة سنوات	٣ر٢٩	٨ر٤٣	٨٣ر	٩٩ر
الحالة الثالثة	: اجازة ضريبية لمدة عشرة سنوات	٢ر٢٢	ــر٢٨	٦٦ر	٨٠ر
الحالة الرابعة	: تخفيض استثمارى بمعدل ٢٠٪	١ر٣٣	٢ر٣١	٩٤ر	٨٩ر
الحالة الخامسة	: ائتمان استثمارى بمعدل ٢٠٪	١ر١١	٦ر١١	٣١ر	١٣ر
الحالة السادسة	: اعفاء من رسوم الواردات	ــر٣٧	٤ر٣٣	١ر٠٥	٩٥ر
الحالة السابعة	: ائتمان على الاجور بمعدل ١٠٪	١ر٤٠	٧ر٣٦	١ر١٤	١ر٠٤
الحالبة الثامنة	: ائتمان على القيمة المضافة بمعدل ١٠٪	٧ر٢٩	١ر٢٩	٨٤ر	٨٣ر

يأتى فى المقام الثانى – من حيث حجم التأثير – الاجازات الضريبية للشركة حيث بطبيعة الحال كلمازادت مدة الاجازة الضريبية كلمازاد الاثر، ويبدو ذلك واضحامن التخفيض الضريبى الفعال الناتج من وجود فجوةزمنية فى فترة الاجازة الضريبية فى الحالة الثالثة عن الحالة الثانية.

وبالرجوع الى الحوافز المرتبطة بالقيمة المضافة يتضح ان حافز صافى القيمة المضافة – فى الحالة الثامنة – يؤدى الى وجود تخفيض كبير فى المعدل الضريبى الحدى الفعال METR مقارنة بالحافز المرتبطه بائتمان الاجور فى الحالة السابعة ، ويرجع ذلك ببساطة الى تغطية الحافز ، حيث أن صافى القيمة المضافة بالاضافة الى ما تتضمنه من كافة الاجور المدفوعة – ايضا تشمل مكونات اخرى للقيمة المضافة مثل مدفوعات الفائدة الايجارات والارباح، بينما يغطى حافز الاجور المنخفضة فى الحالة السابعة – فقط نصف قيمة الاجور (حسب الافتراض المحدد)

طريقتى القسط الثابت والرصيد المتناقص لتخفيض الاهلاك:

لاشك ان جدول سموحات الاهلاك يعتابر محدد هاما للمعدل الضريبى الحدى الفعال للاستثمار ، حيث كقاعدة عامة فان الاهلاك المعجل accelerated depreciation يخفض هذا المعدل METR مع ذلك ففى الحالةالخامسة المرتبطة بالائتمان الضريبى للاستثمار بواقع ٢٠٪ – فان تلك القاعدة العامة لن تطبق فى وجود حوافز معينة للاستثمار.

يوضح جدول رقم(١) ان طريقة الرصيد المتناقص للاهلاك يخفض بوجه عام منهذا المعدل METR مع ذلك فان التخفيض لايعتبر جوهريافى بعض الحالات،فبالنسبة لحالة الائتمان الضريبى للاستثمار بواقع ٢٠٪ او حالة الاجازات الضريبية،فان طريقة الرصيد المتناقص للاهلاك تنتج معدل ضريبة حدى اعلى منذلك المعدل الذى ينتج عنطريقه طريقة القسط الثابت. لاشك انوجود حوافزقوية ومؤثرة عند بداية الاستثمار من شأنه تخفيض اثر سموحات الاهلاك الكبيرة فى السنوات المبكرة،ببساطة فان الاهلاك المعجل ينتج تنخفيضات كبيرة عندما لاتكون مطلوبة، ونتيجة لذلك فان سموحات الاهلاك يتم ترحيلها ومن ثم يتمتخفيض قيمتها الحالية، ذلك من شأنه زيادة أثر فرضالضريبة على المحاسب الرأسمالية التي تنتج من الاهلاك المعجل.

لذلك يمكن أن يكون الاهلاك المعجل مفيدا للاستثمار عندما يكون متوافق مع الحوافز الضريبية الاخرى، مع ذلك فان الاجازة الضريبية للشركة او الائتمان الضريبى للاستثمار يمكن ان يلغى اويبطل الفائدة المرتبطة بالاهلاك المعجل بسبب وجود تخفيضات كبيرة في السنوات الاولى تعتبر غير ذات قيمة.

٣/٢ الاثار الاضافية لحوافز الاستثمار:

Incremental effects of investment incentives

يتم دراسة الاثار الاضافية للحوافز عن طريق اضافة احد الحوافز على قيمة حافز اخر على وجه التحديد فان اثر الحوافز يتم حسابها مثلا فى ظل وجود اجازة ضريبية لمدة خمسة سنوات بالاضافة الى وجود اعفاء ضريبى على الواردات على الالات والمعدات .

ويوضح جدول رقم(٢) الاثار الاضافية للحوافز ، حيث يتم اجراء العمليات الحسابية مرة اخرى فى ظل طريقتى الاهلاك السالفى الذكر وتجدر الاشارة الى ان النسبة المئوية تنخفض فى المعدل الضريبى الحدى الفعال كما هو واضح فى العمودين الاخيرين من هذا الجدول (Shah and Toye, 1978)

ويمكن استخدام الحالة التاسعة الخاصة بوجود اجازة ضريبية على الدخل لمدة خمسة سنوات بالاضافة الى وجود اعفاء ضريبى على الواردات على الالات والمعدات كأشارة على كل العمليات الحسابية الموضحة فى الجدول رقم(٢) ، وتعتبر اثار الحوافز فى الحالة الثانية تكافيا لمحو اثر بعض الحوافز، على سبيل المثال فان تخفيض الاستثمار بواقع ٢٠٪ لايخفض المعدل الضريبى الحدى الفعال ، كما ان التخفيض الاستثمارى ليس له اى اثر بسبب ان ضرائب الشركة تعتبر صفر فى الخمسة سنوات الاولى بسبب الاجازة الضريبية .

جدول رقم (٢)

الآثـــار الاضافية للحوافزالضريبيـــة

مزيج من الحوافزالضريبية	المعدل الضريبي الحدى الفعلي (١)	(٢)	المعدل كمؤشرعلى المعدل القانوني (٣)	(٤)	الانخفاض في المعدل الضريبي الحدي الفعال (٥)	(٦)
	القسط الثابت	الرصيدالمتناقص	(١) ÷٣٥٪	(٢) ÷ ٣٥٪	القسط الثابت	الرصيدالمتناقص
المعدل القانوني = ٣٥ ٪	–	–	١	١	–	–
الحالة الثانية: الاجازة الضريبية لمـــدة خمسةسنوات (الاساس)	٢٩ر٣٪	٣٤ر٨٪	ر٨٣	ر٩٩	–	–
الحالة التاسعة: الحالة الثانية + الاعفاء من رسوم الواردات	١٩ر٩	٢٥ر٣	ر٥٦	ر٧٢	٩ر٤٪	٩ر٥٪
الحالة العاشرة: الحالة الثانية+ تخفيض الاستثمار بنسبة ٢٠٪	١٩ر٩	٢١ر٧	ر٥٦	ر٦٢	٩ر٤	١٣ر١
الحالة الحادية عشر: الحالة الثانيـــة + ائتمان استثماري بنسبة ٢٠٪	٩ر٤	١٤ر٤	ر٢٦	ر٤١	١٩ر٩	٢٠ر٤
الحالة الثانية عشر: الحالة الثانيــة + ائتمان الاجور بنسبة ١٠٪	١٥ر٢	٢٠ر٤	ر٤٣	ر٥٨	١٤ر١	١٤ر٤
الحالة الثالثة عشر: الحالة الثانيــة+ ائتمان للقيمة المضافـــة بنسبة ١٠٪	٨ر٤	١٤ر٧	ر٢٤	ر٤٢	٢٠ر٩	٢٠ر١

ينتج عن الائتمان الضريبي للاستثمار بنسبة ٢٠٪ هبوط كبير في المعدل الضريبي الحدى الفعال (الحالة الحادية عشر) ، حيث ينشأ ذلك من الحقيقة الخاصة بان الائتمان الضريبي يمكن ان يرحل لمدة خمسة سنوات ، أيضا يطبق الائتمان على استثمار الاحلال الذى بطبيعة الحالة يساهم بأثره. فانالم يتم ترحيل الفوائد كما هو الحال مع الائتمان الضريبي ، فان تلك العوائد تكون مفقوده.

ولاشك ان التخفيض في المعدلات الضريبية الحدية الفعالة سيكون هو نفس التخفيض في ظل طريقتى الاهلاك. للاسباب التى سبق توضيحها ، فان طريقة القسط الثابت تنتج معدلات ضريبية حدية اقل من تلك المناظرة في ظل طريقة الرصيد المتناقص يؤدى تعجيل الاهلاك فقط الى خسارة سموحات الاهلاك بسبب تخفيض الاجازات الضريبية لقيمة التخفيضات .

ثالثا : التحليل المحاسبى لعوائدوتكاليف الحوافز الضريبية في البلاد النامية

A cost-benefit analysis of tax incentives

في الجزء السابق تم تصميم منهجية تهدف الى تحليل ومقارنة حوافز ضريبية مختلفة سواء في داخل بلد واحد وعبر بلاد مختلفة. على النقيض من ذلك يهتم هذا الجزء بتطويرتحليل متعمق عن تكاليف وعوائد برنامج حوافز معينة ، ويرتكز ذلك التحليل على ماقام بتطويره (Wayne Thirsk, 1984) وما تم تطبيقه في احد البلدان وهى جامايكا. ولاشك بان هذا النوع من التحليل غير شائع في ادبيات الضرائب Heller & Kauffman, 1963; Chen-Young, 1967) الا أن هذاالنوع والمثال يتميز بانه شامل ودقيق على غير العادة.

وكمحاولة للحصول على التحديد الكمى لاداء برنامج الحافز الضريبي في هذه البلد وبهدف تحديد الى اى مدى قد تم تعزيز او عدم تعزيز مصلحته او رفاهيته. ويجب ان يتم الاعتراف - انفى البداية - بان هناك عدم تأكد يتعلق بالحجم الملائم لبعض التأثيرات لاحداث نتائج تلك الممارسة لتلك التجربة المقترحة بالاحري فهى ليست نهائية او محددة.

فى هذا الجزء سوف يتم ابراز صافى العوائد الاجتماعية الناتجة من برنامج الحافز الضريبى والتى يتم تقييمها فى ظل كل من نظم احلال الواردات وترويج وزيادة الصادرات import substitution and export promotion regimes عن طريق اختيار قيم معلمات ملائمة لكل سياسة.

فى المعادلة رقم(١) يشير الرمز (LY) الى دخل العمل الذى يتولد عن طريق مشروعات الحافز،بينما يمثل الرمز (KY) دخل راس المال القومى الاجمالى فى حين ان (B) هو معلمه تقيس الواحد ناقصا تكلفة الفرصة الاجتماعية للدولار من دخل العمل (١) اما الرمز (tc) فهو عبارة عن المعدل الضريبى الفعال على اجمالى دخل راس المال، فى حين ان الرمز(Y) هو معلمه تقيس جزء من استثمار مشروع الحافز (I) والذى لايستنتج عن طريق اتفاقية الحوافز، بينما يشير ا لرمزين(Pd-Pw) الى الاسعار المحلية والعالمية للمخرجات على التوالى، اما الرمز (Q) فهو عبارة عن قيمة المخرجات الناتجة من مشروعات الحافز، اما الرمز (٤) فهو عبارة عن الخسارة المتولدة من ايراد الضريبة على غير الشركات بينما يمثل الرمز (A) تكاليف ادارة البرنامج ، فىحين يشير الرمز (n) الى جزء من الاستثمار المتولد I(1-y) الذى يعد نواصل اجنبى. لذلك فان صافى العوائد الاجتماعية لبرنامج الحافز يمكن التعبير عنه على النحو التالى:ـ

$$NSB = B(LY)\ (1-y) - tc\ (KY)\, y - ٤y - (Pd-Pw)\ Q\ (1-y)\, n - A \qquad (١)$$

مع الاخذ فى الاعتبار فعالية برنامج الحافز وتكلفة الفرصة الاجتماعية للعمالة من خلال المعلمتين (1-y) ،(B) على التوالى، فانالحد الاول فى المعادلة رقم(١) قد تناول العائد الملوس للبرنامج، تقيس الحدود التالية تكاليف البرنامج المختلفة. حيث يشير الحدين الثانى والثالث الى خسارة الايرادات الضريبية للشركةولغير الشركة على التوالى. فىحينان الحدالرابع يقيس تكاليف الاستهلاك للبرنامج او المدى الذى اليه يتم اعادة الدخل

---

(١) لاتوجد صياغة وحيدة لقياس تكلفة الفرصة الاجتماعية منالعمل، المزيد من التفصيل براجع (Stiglitz, 1974)

على باقى العالم بينما يتضمن الحد الاخير تكاليف تشغيل برنامج الحافز.

بينما تعتبر الصيغة فى المعادلة رقم(١) بمثابة وسيلة اساسية لتقييم اداء برنامج الحافز، فانه من الاسهل ان يتم استخدام صيغة يمكن تطبيقها تجريبيا اذا ما تم اعادة كتابتها على النحو التالى:

$$NSB = B \frac{LY}{VA} \frac{VA}{PQ} \frac{PQ}{I} (1-y) I - t_c \frac{KY}{VA} \frac{VA}{PQ} \frac{PQyI}{I}$$

$$- y \sum - \frac{Pd-PW}{Pd} \frac{PdQ}{I} (1-y) In - A$$

(٢)

حيث ان :

VA = القيمة المضافة

PQ = قيمة اجمالى المخرجات الناتجة عن مشروعات الحافز الضريبى.

LV/VA = موشر لكثافة العمالة لمشروع معين أو مجموعة من المشروعات

VA/PQ = مقياس امكانية الاعتماد على المدخلات الوسيطة، والتى تعنى مدخلات وسيطة مستوردة.

على الرغم من ان تلك المعادلة تحمل اجابة صحيحة للمعلومات التى تعتبر مطلوبة لتقييم برنامج الحافز، الا ان تلك المعادلة غير ملائمة بعد على المستوى القومى، من ثم يمكن اجراء الاحلال و التبديلات التالية حتى يمكن تبسيطها :-

$$\alpha = \frac{LY}{VA}, \ \underline{\Phi} = \frac{VA}{PQ}, \ W = \frac{PQ}{I}, \text{ and } \Delta = \frac{Pd-PW}{Pd}$$

علاوة على ذلك من الضرورى ان يتم تعديل المعادلة رقم(٢) حتى يمكن ان نأخذ فى حسبانها التعويض الناتج عن خسارة الايراد من المصادر الاخرى للضرائب . لاجراء ذلك يتعين قياس عبء الفائض التفاضلى لدولار واحد من الضرائب الاضافية. (عن طريق) ، باجراء تلك التعويضات وبصياغة المعادلة السابقة على اساس دولار واحد من الانفاق الاستثمارى سوف يتم الحصول على المعادلة التالية:

$$NSB = B \alpha \underline{\Phi} W (1-y) - t_c (1-\alpha) \underline{\Phi} Wy (1+\sigma)$$

$$-\Delta W (1-y) n = \frac{E(1+\sigma)y}{I} - \frac{A}{I} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (3)$$

كـل تلك الرموز له نفس التفسير السابق ايضاحه، فيما عدا انها الان قد تـــم التعبير عنها على اساس وحدة واحدة من اساس الاستثمار. كما فى المعادلة رقم(١) فان الرمز الاول يقيس عوائد البرنامج ، فى حين ان التكاليف المختلفة التى يتم تكبدها تظهر فى الرموز والحدود التالية:

تم تصميم المعادلة رقم(٣) لغرض تقييم تداخل وتفاعل سياسات التجارة والحافز الضريبى هنا ويمكن تكييف ذلك على مدى واسع من المواقف المختلفة، فاذا لم يكن للحوافز الضريبية اية تأثير على حجم الاستثمار مهما كان - فان المعلمة (y) يتم تحديدها لتكـــون واحد ويتم تبسيط المعادلة لتصبح مجموع الحد الثانى والرابع و الخامس السالف الاشـــارة اليهم. فى تلك الحالة لن تكون هنا عوائد على الاطلاق، حيث تكون هناك تكاليف فقـــط ممثلة فى صورة الايراد الضائع وتكاليف الادارة . على الرغم من انه مازال هناك تكاليـــف استهلاك مرتبطة بالاستثمار فى انشطة التجارة موضع الحماية، الا انه من الخطأ ان يتم نسب وربط تلك التكلفة بسياسة الحافز الضريبى حيث ان الاستثمار سوف يحدث فـــى اى حالة، وبذلك فان الرمز الثالث فى المعادلة يصبح صفر فى تلك الحالة.

وبالمثل فاذا ما كانت الحوافز الضريبية فعالة تماما فان (y) تصبح صفرا والرمزيـــن الثانى والرابع فى المعادلة يختفيان. فى هذه الحالة قد تكون هناك عوائد ومنافع استخـــدام ملحوظ وملموس على الرغم من عدم وجود اية تكاليف ايرادية، ومن ثم يتعين ترجيح هـــذا ضد تكاليف الاستهلاك و الادارة.

علاوة على ذلك فاذا ما تم تطبيق السياسة التجارية، يتعين تعديل معلمات المعادلة رقم(٣) بشكل ملائم. . على سبيل المثال فاذا تم تنشيط الاستثمار. فى انشطة التصديـــر ذات الكثافة العمالية عن طريق الحوافز الضريبية ، فسوف تكون تكلفة الاستهلاك صفـــرا وسيختفى بالتبعية الحد أو الرمز الثالث فى المعادلة رقم(٣)، بالاضافة لذلك فان قيمـــة المعلمة ، سوف تكون اكبر من قيمتها فى اى حالة اخرى كما ان رمز الايراد بخلاف الشركـــة الذى يتضمن E يمكن تجاهله دون خطورة تذكر.

يوفر الجدول رقم (P) قيمة المعلمات المختلفة المستخدمة لاغراض التقييم بالاضافة

الى تعريفاتها الدقيقة. ويعتبر اجراء مناقشة معينة لاختيار تلك القيم امرا ضروريا لان بعض تلك المعلمات من الصعب اسقاطها وفصلها عن البعض الاخر ولاشك ان التقارير الاحصائية توفر عديد من البيانات المرتبطة بالهيكل الصناعي، وفي الحالة محل الدراسة بلغ حجم المبيعات القومية الاجمالية ١١٥ مليون دولار ، وكانت التكاليف الاستثمارية حوالى ١٠٠ مليون دولار ، فيحين بلغت اجمالي الرواتب ١٨ مليون دولار، بينما بلغت واردات المواد الخام والمدخلات الاخرى حوالى ٥٨ مليون دولار . من هذه البيانات يمكن التحقق تقريبا من ان :

α = ٣٥ر

$\bar{Q}$ = ٥٠ر

W = 1

يشير نفس التقرير الى ان n (درجة الملكية الاجنبية بلغت ايضا النصف، وقد كان معدل ضريبة الشركة ٤٥٪ مع بعض التخفيض الذى يحدث على الضريبة الاضافية على ربح الشركة. وبالنسبة للشركات التى تقوم بتوزيع ٢٧٪ على الاقل من الدخل الخاضع للضريبة يكون المعدل الضريبى هو ٣٥٪ ، ويتم افتراض ان المعدل الضريبى الفعال على اجمالى دخل راس المال الشركة متضمنا الاهلاك هو ٣٠٪ ، ويمكن حساب معاملات الوقاية الفعالة التى تقيس الزيادة المحلية عن الاسعار العالمية للانشطة المختلفة (ينظر Ayub, 1981) وقد تم تقدير موشر ٣٥ر (Pd-PW/PW) لكافة الصناعات، هذا يوحى ان قيمة Δ تمثل ٢٦ر

ان القيم التجريبية الصحيحة للمعلمات B, σ, y تمثل مشاكل صعبة لحد كبير[١] فمن جهة فان وكالة ترويج الاستثمار تعمل لصالحنا كان نصف الاستثمار الذى تضمنه لم يكن ليتحقق بدون هذا الضمان، وهناك بند رئيسى فى اية اتجاه للبحث المستقبلى يرتكز على

---

(١) يمكن القول بان هناك مظهر هام فى كثير من البلدان يتمثل فى اثر التضخم على فرض الضريبة على دخل منشآت الاعمال، حيث اوضح Pellechio, Sicat and Dunn, 1987 بان التضخم له تأثير جوهرى على المعدلات الضريبية الفعال ومن ثم لتأثير نسبى على الحوافز الضريبية المختلفة (ينظر McLure, 1988)

جهد لوضع هذا المقياس بشكل اكثر دقة .كل مايجب ذكره بالتأكيد الان ان قيمة المعلمة تكون اكبر من الصفر واقل من الواحد الصحيح.

جدول رقم(٩ أ)

المقياس اوالمعلمة	التعريف	القيمة المقبولة ظاهريا
B	واحد صحيح ناقص تكلفة الفرصه الاجتماعية لدولار وتاحد من دخل العمل ، واحد $\geq B \geq$ صفر	B = ؟
$\bar{\Phi}$	موشر القيمة المضافة الى قيمة المخرجات	$\bar{\Phi}$ = ٥ر
W	موشر المخرجات / راس المال	W = ١
n	نصيباو حصة الاستثمار الاجنبي من اجمالى الاستثمار	n = ٥ر
t_c	معدل الضريبة الفعال على اجمالى دخل الشركة (قبل الاهلاك.	t_c = ٢ر
$\propto$	نصيب دخل العمل ف القيمة المضافة $\propto \geq 1$	$\propto$ = ٣٥ر–٦٥ر
Δ	فائض السعر المحلى عن السعر العالمى كجزء من السعر المحلى	Δ = ٢٦ر
(1-y)	جزء من اجمالى الاستثمار التحفيزى الذى تم جذبه بالفعل عن طريق الحوافز الضريبية $1 \geq y \geq$ صفر .	y = ؟
ع	الخسارة المتولده من ايراد بخلاف الشركة	ينظر ماسبق بالنص
A/I	تكاليف ادارة الحوافز الضريبية لكل وحدة من الاستثمار	٣٥ر
σ	العبء الزائد عن الدولار الاضافى من الضرائب	σ = ٢٠ر

تعتمد المعلمه σ ـ العبء الزائد على نوع الضريبة موضوع الدفع، والتي تكون بصفة عامة اكبر كلما زادت معدلات الضريبة الحدية، وقد تم تقديرها في البلاد الاخذة في النمو بحيث تكون مدى يتراوح مابين ١٠ر الى ٥ر ، القيمة ٢ وقد تكون تقدير متحفظ في ظل النموذج موضوع الدراسة.

بوجه عام ليس من السهل تحديد قيمة المعلمة B ، حيث ان تلك القيمة سوف تتباين من مشروع الى مشروع اخر، وسوف تعتمد على نوع العمل المطلوب في مشروع معين، لاسيما اذا كانت اسواق العمل مجزأه او مصنفة الى اقسام. كماهو الحال في جامايكا البلد محل الدراسة الحالية.

فاذا ما تم تجزئة سوق العمل بدرجه عالية، فان الزيادة في طلب العمالة الذى يرجع الى المشروع الجديد من المحتمل ان يزيد من الاجور المرتبطة بذلك عن مستوى التوظف ، وسوف تقلل تلك الاجور المرتفعة اما الارباح او الطلب على العمالة في الاجزاء الاخرى من النشاط الاقتصادى. في ايا من الحالتين، فان تكلفة الفرصة الاجتماعية تقترب من الاجر المدفوع، وان قيمة سوف تقترب من الصفر عنه الى الواحد الصحيح. فاذا لم تكن الاسواق مجزأه، فان تأثير الزيادة في الطلب على العمالة سوف يتم الشعور به اكثر على جانب التوظيف ، كلما تسللت الزيادة في طلب العمالة من خلال اسواق العمالة للنشاط الاقتصادى وتؤدى في النهاية الى استخدام العمالة المتعطلة غير الموظفة والتى قد تكون تكلفة فرصتها الاجتماعية منخفضة جدا. في تلك الحالة فان B سوف تقترب من قيمة الواحد الصحيح.

وقد تم تقدير ان ايراد ضريبة السلع الضائع من المحتمل ان يكون ضعف مبلغ ايراد ضريبة الشركات المضحى به في ظل نظام احلال الواردات (Thirsk, 1984) وبذلك فان خسائر ايراد الشركة لكل وحدة من الاستثمار قد تم تقييمها كمايلي:

٣ر(٦٥ر) (٥ر) (١ر) (٢ر١) y = ١١٧ر y وخسائر ايراد بخلاف الشركة $\leq (1+\alpha)y/I$ يفترض ان يكون الضعف او ٢٣٤ر y

الرمز او الحد الباقى الذى يستلزم التقييم التجريبى هو A/I ، حيث تتمثل النفقات السنوية لاحداث الشركات Jamaica National Investment Promotion

بنحو ٧ر٣٢٥ مليون دولار ،الا انه من الصعب التعرف على كيفية استهلاك تدفق تلـــك النفقات بشكل صحيح،حيث انه خليط من النفقات التجارية والرأسمالية،فانا لم يتم اجـــراء اية استهلاكات، واذا ما اعتقد البعض بانه نظرا لدعاوى تلك الشركة، فقد تم خلق ٦٠٣٢ وظيفة على المشروعات الجديدة التى بلغ متوسط تكلفتها الاستثمارية بنحو ١٩١٤٨ دولار لكل وظيفة ، فان A/I ذات قيمة تبلغ بمقدار ٠ر٦ دولار، وهناك نوع اخر مشابـــه لعملية احساب باستخدام بيانات ترتبط بدراسة Chen-Young, 1967 اسفرت عن قيمة تبلغ ٠ر٢٥ ، وقد اخذت لتكون مقياسا اكثر ملائمة للوحدة الواحدة من التكاليف الاداريـــة فى تحليل العائد التكلفة الموضح فيمايلى. وبالتعويض فى المعادلة رقم(٣) فان القيـــــم المقدرة للمعلمات المختلفة تسفر عن النتيجة الخاصة بمايلى:ــ

$$(٤) \quad \ldots \quad \frac{NSB}{I} = .175B(1-y) - .117y - .12(1-y) - .224y - .025$$

تم تقييم تلك المعادلة فى الجزء الاول من الجدول رقم (ب) ــ للقيم البديلـــة B ، y التى تتراوح مابين الصفر الى الواحد الصحيح، من بين ٢٥ر حالة ممكنـــة فان احد تلك الحالات قد اشارت الى ان صافى العوائد الاجتماعية يمكن ان تكون موجبة، ويتوقـــع بصورة اكثر احتمالا وجود خسائر فى ظل استراتيجية التصنيع كبديلة للواردات، ويمكن ان تتباين خلال مدى يتراوح مابين ٣سنت الى ٢٨ سنت لكل دولار استثمار مرتبط ببرنامـــج الحافز (Thirsk, 1984)

جدول (ب)

قيم صافي العوائد الاجتماعيـــة

لكل دولار استثمـــار

y/B	صفـر	٢٥ر	٥٠ر	٧٥ر	١
١ــ نموذج احـلال الواردات					
صفر	ـ١٧ر	ـ١٢ر	ـ٠٨ر	ـ٠٣ر	٠١ر
٢٥ر	ـ٢٢ر	ـ١٩ر	ـ١٥ر	ـ١٢ر	ـ٠٩ر
٥ ر	ـ٢٧ر	ـ٢٥ر	ـ٢٣ر	ـ٢١ر	ـ١٩ر
٧٥ر	ـ٣٠ر	ـ٢٨ر	ـ٢٧ر	ـ٢٦ر	ـ٢٥ر
١	ـ٣٩ر	ـ٣٩ر	ـ٣٩ر	ـ٣٩ر	ـ٣٩ر
٢ــ نموذج تـنشيط التصدير					
صفر	ـ٠٣ر	٠٥ر	١٣ر	٢١ر	٢٩ر
٢٥ر	ـ٠٥ر	٠١ر	٠٧ر	١٣ر	١٩ر
٥٠ر	ـ٠٧ر	ـ٠٢ر	٠١ر	٠٥ر	١٠ر
٧٥ر	ـ٠٨ر	ـ٠٦ر	ـ٠٤ر	ـ٠٢ر	صفر
١	ـ١٠ر	ـ١٠ر	ـ١٠ر	ـ١٠ر	ـ١٠ر

وكما هو متوقع فان الاشارة الخاصة (لا لاتتعلق بالحجم) بصافي عوائد الحافز مستقلة بشكل كبير عن ا لمشروعات المتولدة عن طريق الحوافز. عندما تكون الحوافز غير فعالة فـــان خسائر الايراد تكون ذات اهمية.

في الناحية الاخرى فعندما تكون الحوافز فعالة وعلى الرغم من ان خسائر الايرادات لن تكون استنتاجية فان تكلفة الاستهلاك تصبح هامة وتعوض عوائد التوظف التي تحدث.

فى ظل النظام الجديد — الذىيحاول ان ينشط انشطة الصادراتوالزراعـــــة ذات التكثيف العمالى، يمكن تحويل خسارة الرخاء الى مكسب للرخاء، فاذا ماكانللمشروعات الاستثمارية خصائص تتميز بان ∝ = ٦٥ر — القيمة التى تتسق مع بيانات قانونتشجيـــع صناعات التصدير، وانتظل كافة المعلماتالاخرى دون تغيير، من ثم فبالرجوع للمناقشـــة السابقة الخاصة بان Δ = ٤ = صفر فى ظل نظام تنشيط التصدير، فان معادلة صافى العوائد الاجتماعية لكل وحدة من الاستثمار تصبح:—

$\frac{NSB}{I}$ = ٢٢٥ر B (١ — y) — ٠٦٢ر y — ٠٢٥ر

يوضح الجزء الثانىمن الجدول رقم(ب) القيم المختلفة لتلك المعادلة عندما يتـــم التقييم للقياسات البديلة لكلمن B , y لمدى يتراوح بين الصفر حتى واحد صحيح.وقـــد اشارت ثلاثة عشـ رحالة منبينخمسة وعشرين حالة ممكنه الىان الخسارة فى اى مكـــــان بمقدار ٢سنت الى حوالى١٠سنت لكل دولار منالاستثمار قد توجد فى ظل استراتيجيـــة تنشيط التصدير مع ذلك فان مكاسب الرخاء من سنت وواحد حتى٢٩ سنت لكـــل دولار واحد من الاستثمار من المحـــتمل تقريبا انتكون مثل خسائر الرخاء. من الواضح انـــه كلماتزايدت قيمة المعلمة B فى الحجم وانخفضت قيمة المعلمة y فى الحجم(تجـــاه الحد الاقصى من فعالية الحافز)، كلما اصبحت عوائد برنامج الحافز الضريبى كبيرة.

تلك النتائج المرتبطة بتحليل العائد والتكلفة يجب انتعالج بدرجة كبيرة مـــن العناية والدقـــة، حيث يصعب التأكيد عليها بدرجة مبالغ فيها، حيث ان بعض العوائد على سبيل المثال تحويل التدريب والتكنولوجيا قد يتم النظر اليها بان لديها بعض التكلفة على سبيل المثال تكاليف حق الاولوية فى غياب البيانات مع المحاسبة غير الكاملة لجميـــع اثار برنامج الحافز، فان افضل شئ يمكنيأمله الفرد ان العوائد المهملة تضاهى حجـــم التكاليف المـــهملة ببساطة.

تأسيسا على تحليل العائد والتكلفة الذى تم مناقشتهفى هذا الجزء، يتضـــح ان هناك نطاق للتفاؤلمشوب بالحذر بخصوص امكانية الرغبة فى برنامج الحافز، فهناك خاصيـــة هامة تتعلقبهذا البرنامج .تتمثل فى تفاعله مع سياسات التجارة الخارجية المختلفـــــة ولايعتمد تقرير ما اذا كاننظم الحافز الضريبى ذات قيمة املا على قيمة الاستثمار فحـــسب.

وانما ايضا على نوعية الاستثمار الذى يتم اجتذابه. فقبل عام ١٩٨١ كانت الحوافز الضريبية مرتبطة بخلق وتدعيم انشطة البديل للاستيراد ومن المحتمل ان تؤدى الى تخفيض الرخاء فى البلد، ويتراوح التميز فى الرخاء الذى يمكن ان يحدث مابين ٣ الى ٢٨ سنت لكل دولار استثمار، ومع ذلك فمنذ عام ١٩٨١ فان برنامج الحافز الضريبى قد اعطى توجيها خارجيا وقد تم ربطه بتنشيط الصادرات وعلى الرغم ان خسائر الرفاهية قد تظل تحدث فى تلك الظروف الجديدة، الا ان مكاسب الرفاهية التى تتراوح مابين واحد الى ٢٩ سنت بكل دولار استثمار يمكن ان يتم الحصول عليها فى ظل تلك الظروف كمواقف المفضلة .

تمثل الاجازات الضريبية والتخلى او التنازل عن رسوم الاستهلاك وضريبة الدمغة او الضريبة الجمركية الادوات الرئيسية المستخدمة عن طريق برنامج الحافز. وبمقارنة تلك الادوات التى تعتبر متاحة، يمكن القول بان الاجازات الضريبية تعتبر حيادية نسبيا فى تأثيرها على النشاط الاقتصادى ومن السهل ادارتها بعدالة هذا من جهة اما الاخرى فان التخلى عن الرسوم او الضريبة تعتبر بمثابة ائتمان ضريبى ضمنى للاستثمار والذى يهدف الى تشجيع اختيار اوتبنى تقنيات انتاج ذات تكثيف فى راس المال. كلا النوعين من هذه الوسائل بصفة خاصة التنازل عن الضريبة تناسب الاستثمارات قصيرة الاجل وكلاهما يتميز بعدم الحيادية فى هذا الصدد. ان الاستخدام الفعال لهذين الوسيلتين قد ادى فى الماضى الى خسارة ايراد سنوى يتراوح مابين ١٪ الى ٣٪ من اجمالى الايرادات (Thirsk, 1984)

رابعا: خلاصة البحث:

اهتم هذا البحث بمحاولة تقييم فعالية الحوافز الضريبية عن طريق القياس والتحليل المحاسبى بعوائدها وتكاليفها فى البلاد النامية اوالاخذة فى النمو .

وبغرض تحقيق هدف البحث الرئيسى فقد تم تقسيمه تنظيمة الى ثلاثة اجزاء رئيسيه حيث تناول الجزء الاول طبيعة الحوافز الضريبية وصورها وأهمية الاختيار بينها فى البلاد النامية ، بينما تناول الجزء الثانى دراسة استخدام المعدلات الضريبية الحدية الفعالة للحوافز الضريبية فى البلاد النامية حيث تم تحديد الافتراضات الاساسية ودراسة الاثار الفردية والمتراكمة لحوافز الاستثمار، فى حين تناول الجزء الثالث التحليل المحاسبى لتكلفة وعائد الحوافز الضريبية فى البلاد النامية.

وقد انتهى البحث الى عديد من النتائج التى لعل من ابرزها مايلى: -

١- على الرغم من ان تطبيق الحوافز الضريبية فى كثير من البلاد النامية قد ادى الى وجود تعقيدات ادارية، فضلا عن التقليل من العدالة والمساواة فى النظام الضريبى، الا ان تلك الحوافز الضريبية لها اثار ايجابية على مستويات وهياكل الاستثمار والادخار.

٢- يعكس الهيكل الضريبى بوجه عام الهيكل الاقتصادى بالاضافة للهيكل السياسى فى البلاد النامية، حيث ان التغيرات الجذرية فى النظام الضريبى تتبع التغيرات السياسية - عادة كشرط مسبق (بالاضافة الى التغيرات الاقتصادية) ولاشك فان طبيعة واهمية واستمرار الحوافز مثلها مثل كافة اجزاء النظام الضريبى تعكس تلك المتغيرات بنفس الدرجة او اكثر.

٣- الحافز الضريبية سلاح ذو حدين، حيث ينجم عنها ضياع عام لحصيلة مالية على مستوى الدولة ، ومن ثم انخفاض الموارد المالية لها، الا انه قد ينشأ عن تلك الحوافز من ناحية اخرى تدفق الاستثمارات وحدوث رواج استثمارى من شأنه اصلاح الاوضاع الاقتصادية القائمة اوتطويرها- من هنا لابد من اجراء موازنة دقيقة بين الاثار السلبية والايجابية للحوافز الضريبية.

٤- اذا كانت الحوافزالضريبية تعمل لجذب رؤوس الاموال الاجنبية فى البلدان النامية، واذا كانت تلك الاموال تخضع فى تنقلها لعوامل سياسية وقانونية واقتصادية، الا ان الحوافز الضريبية ليس لها دو ر موثر بالنسبة للعوامل السياسية، وانما دورها المؤثر ينصب على العوامل القانونية والاقتصادية.

٥- تتنوع الحوافز الضريبية فى البلاد النامية ، وتبدو الاهمية فى الاختيار بين النوعيات المختلفة لها، وهناك تصنيفا عاما ذو اتجاهين يعتمدعلى التميز بين المختلفة لها ، وهناك تصنيفاعاما ذو اتجاهين يعتمد على التميز بين انواع مختلفة من انظمة تلك الحوافز هى الاجازة الضريبية ، المسموحات الضريبية، الائتمان الاستثمارى، التنازل عن الرسوم الجمركية على السلع الرأسمالية المستوردة، ومنح الاستثمار.

٦- يمكن تصنيف الانواع المختلفة لانظمة الحوافز طبقا لأسس اخرى اهمها الجوانب المتعددة لتوقيت الحصول على العوائد المرتبطة بتلك الانظمة، حيث عادة مايتم الحصول على المنح الاستثمارية فى بداية اى نشاط اقتصادى جديد ، بينما يتم منح الاعفاء من الرسوم الجمركية عوائدها المبدئية بخصوص واردات السلع الرأسمالية. أما الائتمان الضريبى والاجازة الضريبية فعادة ماتنتشر خلال عدد من السنوات ،الا ان هذا التصنيف لايوفر معيار واضحا وحاسما لهذا التصنيف.

٧- تعتبر الاجازة الضريبية اكثر نظم الحوافز الضريبية شيوعا واستخداما فى البلدان النامية، ويتمثل النوع الثانى فى ترتيب الشعبية فى نظام الاهلاك المعجل اما النوع الثالث فى الترتيب هو اعفاء الالات والمعدات الرأسمالية من ضريبة الواردات، بينما يمثل منح الاستثمار فى ادنى الانظمة من حيث الشعبية فى البلاد النامية محل الدراسة.

٨- لاتعتبر انظمة الحوافز الضريبية المختلفة مثل الاجازة الضريبية ، الائتمان الضريبى، الاعانات مجرد بدائل ، حيث تشير الدراسة فى العينة الممثلة للبلاد النامية الى امكانية استخدام اكثر من نظام للحوافز معا.

٩- لاتعتبر الحوافز الضريبية للاستثمار جيدة على اطلاقها ،كما انه قد يكون من المتعذر ان يتم تقييم فعاليتها ، حيث انه على الرغم من وجود انواع عديدة من الحوافز الضريبية فى البلاد النامية، ، الا ان هناك مجرد رفض قاطع لتطبيق نظم لتقييم تلك الحوافز.

١٠- اقترح فى السنوات الاخيرة استخدام احد الادوات الخاصة بالتحليل الضريبى الذى يعتمد على مدخل المعدلات الضريبية الحدية الفعالة الذى تم تطويره فى كثير من البلاد النامية، وتشير تلك المعدلات الى الاختلافات فيما بين مجمل وصافى العوائد على الاستثمارات البديلة ومن ثم العبء الضريبى النسبى وقد قام البحث بتطبيق هذا المدخل اعتمادا على مجموعة من الافتراضات الممثلة لكثير من البلاد الاخذة فى النمو بهدف اجراء مقارنة للاشكال المختلفة للحوافز الضريبية.

١١- يهتم مدخل المعدلات الضريبية الحدية الفعالة على بتحليل اثار الانواع المختلفة

للحوافز الضريبية، بالاضافة لتقييم الصور المختلفة لتلك الحوافز عن طريــــق عن طريق حساب اثرها بشكل اضافي على المعدل الضريبي الحدى الفعال للمنشأة حيث يكون لبعض تلك الحوافز اثار جمعية اضافية وبعضها الاخر اثر تنافسيــة حيث يلغى عائد احد الحوافز عائد حافز اخر.

١٢- هناك طريقتان لحساب اثر حوافز الاستثمار فى ظل تطبيق مدخل المعدل الضريبى الحدى الفعال، تهتم الاولى بدراسة الاثر الفردى لاحد الحوافز على الاستثمار بينما تركز الطريقة الثانية على حساب الاثر الاضافي للحافز عندما يتم اضافته للحوافز القائمة او الموجودة من قبل.

١٣- هناك مظهر هام فى كثير من البلاد النامية يرتبط باثر التضخم على فرض الضريبة على دخل منشآت الاعمال. حيث تم ابراز التأثير الجوهرى للتضخم" على المعدلات الضريبية الفعالة، وبالتالي التأثير النسبى على الحوافز الضريبية المختلفة.

١٤- اهتم البحث ايضا بتطوير تحليل متعمق لتكاليف وعوائد برنامج الحوافز الضريبيــة. حيث يرتكز هذا التحليل على القياس المحاسبى لاقتصاديات الحوافز الضريبية فى احد البلدان النامية وهي جامايكا، ويتميز هذا التحليل بانه شامل ودقيق وغير شائع فـــى الدراسات الحالية فى ادبيات الضرائب .

خامسا : مراجع البحث :

١/٥ مراجع باللغة العربية:

١- د. امين السيد احمد لطفى، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على ارباح منشآت الاعمال الضريبية على ارباح شركات الاستثمار ، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩١.

٢- د. السيد الطيبى ، يوسف الصلحاوى، التحرير الاقتصادى والسياسة الضريبيــة، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى الاول للمحاسبين المصريين بعنوان اعادة هيكلة قطاع الاعمال فى مصر. المشكلات ومقترحات العلاج، الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة، القاهرة، ٣٠-٣١ مايو ٩٢ .

٣- عبد الحفيظ عبدالله عيد، اثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٦.

٥/٢ : مراجع باللغة الانجليزية :

- Aaron, H.J., Harvey Galper and J.A. Pechman, Uneasy Compromise; Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax. The Brookings Institution: Washington, D.C., 1988.

- Anthoine, R., Tax Incentives for Private Investment. In Developing Countries, Kluver Peventer, The Netherlands, 1988.

- Aaron, H.J., and H. Galper, Assessing Tax Reform. Washington, D.C.: Brookings Instituteion, 1985.

- Agell, J.N., Subsidy to Capital through Tax Incentives. In Fiscal Issues in Southeast Asia: Comparative Studies of Selected Economies, ed. P.Shome, 48-79. Singapore: Oxford University Press, 1986.

- Bird, R.M. and Oliver Oldman, Taxation in Developing Countries, Fourth Edition, The John Hopkins University Press, Baltimore and London, 1990.

- Boadway, R.W, The Theory and Measurement of Effective Tax Rates. In Mintz and Purvis, 1987, pp.60-98.

- Byrne, W.J, Fiscal Incentives for Household Saving. International Monetary Fund Staff Papers, 1976, 23: 455-89.

- Chen-Young, P, A Study of Tax Incentives in Jamaica. National Tax Journal, 1967, 20:292-308 (Excerpted in Bird and Oldman, 1975, pp.378-86).

- Ebrill, L.P, Income Taxes and Investment: Some Empirical Relations for Developing Countries, 1987a. (In Ghandhi et al., 1987, pp.115-39).

- Hartman, D, Tax Policy and Foreign Direct Investment in the United Sates. National Tax Journal, 1984, 37:475-87.

- Heller, J., and K.M. Kauffman, Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries. Cambridge: Harvard Law School International Program in Taxation, 1963.

- Hicks, S.A., Choosing The Form Business Tax Incentives, The Accounting Review, July, 1977.

- King, M.A., and D. Fullerton, eds., The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany, Chicago: University of Chicago Press, 1984.

- Lent, G.E, Tax Incentives for Investment in Developing Countries. International Monetary Fund Staff Papers, 1967, 14:249-323.

- Lent, G.E, Tax Incentives for the Promotion of Industrial Employment in Developing Countries. International Monetary Fund Staff Papers, 1971, 18:399-417.

- Marsden, K, Taxes and Growth, Finance & Development, 1983, 20(3):40-43.

- Marsden, K, Links between Taxes and Economic Growth: Some Empirical Evidence, World Bank, Staff Working Paper No.606, Washington, D.C. 1983a.

- McLure, C.E. Jr., Administrative Considerations in the Design of Regional Tax Incentive, National Tax Journal, 1980, 33:177-88.

- Modi, J.R, Narrowing Regional Disparities by Fiscal Incentives. Finance & Development, 1982, 19(1): 34-37.

- Musgrave, R.A. adn P.B. Musgrave, Public Finance, In Theory and Practice, 2nd ed. McGraw-Hill Book Company, 1989, pp.438-440.

- Pellechio, A.J, A Model for Analysis of Taxation of Capital Investment, World Bank, Development Research Department Discussion Paper No.DRD 263 Washington, D.C. 1987.

- Pellechio, A.J., G.P. Sicat, and D.G. Dunn, Effective Tax Rates Under Varying Tax Incentives. World Bank, Development Research Department Discussion Paper No.DRD 262, WAshington, D.C. 1987.

- Prest, A.R., Public Finance In Underdeveloped Countries, London, 1978, p.93.

- Sanchez Ugarte, F, Rationality of Income Tax Incentives in Developing Countries: A Supply Side Look, 1987 (In Ghandhi et al., 1987), pp.250-78.

- Sanchez Ugarte, F., and J.R. Modi, Are Export Duties Optimal in Developing Countries? Some Supply Side Considerations, 1987, (In Gandhi et al., 1987), pp.279-305.

- Shah, S.M.S., and J.F.J. Toye, Fiscal Incentives for Firms in Some Developing Countries: Survey and Critique. In Toye, 1978, pp.269-96.

- Smith, A.H, Income Tax Incentives for New Industries in Developing Countries. Bulletin for International Fiscal Documentation, 1975, 29:65-77.

- Stiglitz, J, Alternative Theories of the Determiantion of Wages and Employment in LDCS: The Labor Turnover Model, Quarterly Journal of Economics, 1974, 88.

- Thirsk, W, Jamaican Tax Incentives. Syracuse University, Metropolitan Studies Program Staff Paper No.9, Syracuse, 1984.

- Usher, D, The Economics of Tax Incentives to Encourage Investment in Less Developed Countries. Journal of Development Economics, 1977, 4:119-48.

فهرس

الموضوع	رقم الصفحه

كتب أخرى للمؤلف

✵ ✵ ✵ ✵ ✵

١)المراجعة المتقدمة .

٢) أساليب المحاسبة للمديرين .

٣)الضريبة على أرباح شركات الإستثمار .

٤) إرشادات المراجعة .

٥) إجراءات وإختبارات المراجعة .

٦)تخطيط عملية المراجعة .

٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي .

٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بإستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الإدارية .

٩) أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين .

١٠) الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .

١١) الضريبة على أرباح شركات الأموال .

١٢) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .

١٣) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .

١٤) بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر .

١٥) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة

١٦) الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة .

١٧) إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .

١٨) المحاسبة عن حقوق الملكية في شركات الأشخاص .

١٩) إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم الماليه .

٢٠) إجراءات المحاسبه القانونيه لتكوين وتنظيم وإنقضاء الشركات المساهمة .

٢١) إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل .

٢٢) المراحل المتكاملة لآداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٢٣) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبي الحسابات اساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة.

٢٤)الاتجاهات الحديثة في المراجعه والرقابة على الحسابات .

٢٥)أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الاعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية.